



DIÁRIO DA REPÚBLICA

28 de setembro de 2016

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 3.^o trimestre de 2015

Acórdão de 1 de Julho de 2015.**Assunto:**

Oposição à execução fiscal. Ilegalidade abstracta.

Sumário:

- I — Contrariamente à ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda – cuja discussão, em regra, está vedada em sede de oposição à execução fiscal –, a ilegalidade abstracta pode ser discutida na oposição, por se enquadrar no fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.*
- II — Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado.*
- III — A isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, enquadra-se no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.*
- IV — Não tendo a sentença recorrida fixado a factualidade pertinente a decisão, impõe-se a sua anulação, para efectuar o julgamento da matéria de facto em falta e prolação de nova sentença de acordo com o regime jurídico fixado pelo Supremo Tribunal Administrativo (actuais arts. 682.º e 683.º do CPC).*

Processo n.º 188/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Embaixada da República de

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de fls.119 e seguintes, que julgou procedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada no serviço de finanças de Lisboa 8, com vista à cobrança da quantia de € 2.372,01 euros, relativa ao IMI do ano de 2012, incidente sobre fracções autónomas pertença da República de.....

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

«1- A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito, em prejuízo da recorrente. Na verdade

2- A sentença recorrida, padece dos vícios de violação de lei, por infracção ao art. 204.º n.º 1 alínea b) do CPPT, e, bem assim, por infracção ao princípio da igualdade e da legalidade;

3- Entendeu o Tribunal “a quo”, por remissão para o Acórdão do TCA Sul, de 10 de Julho de 2014, processo n.º 7445/14, que “a isenção referida no art. 23.º n.º 1 da Convenção sobre Relações Diplomáticas é um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, sendo que se impõe aos tribunais recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado, considerando que as suas normas, quando publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este (art. 8.º da Constituição da República Portuguesa).

E, assim é, quando se discute esta realidade não se está a disputar sobre a ilegalidade concreta, mas sim sobre a ilegalidade abstracta do acto tributário subjacente à dívida exequenda, assente no supra citado artigo 23.º, n.º 1 da Convenção sobre Relações Diplomáticas. O que constitui fundamento de oposição com previsão na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT”

4- Salvo o devido respeito, que muito é, não se pode deixar de discordar, frontalmente, com tal entendimento sufragado, pois tal decisão, não faz uma correcta aplicação da lei e do direito.

5- Na verdade o artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, preconiza que “A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”

6- Assim, seguindo os ensinamentos de JORGE DE SOUSA, in Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, p. 443 e ss., “na alínea a) do n.º 1 deste artigo prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal a inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a sua cobrança à data da liquidação, se se tratar de um tributo relativamente ao qual ela dependa de autorização”.

7- E ainda, seguindo o entendimento deste ilustre autor, “está-se, aqui, perante aquilo que doutrinária e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado”.

8- Pelo que face ao exposto retro, dúvidas não podem restar de que estamos perante um caso de ilegalidade em concreto e não em abstracto.

9- Na verdade, para estarmos perante ilegalidade em abstracto, teria de se discutir se a própria lei que é objecto de aplicação padece de vícios de violação de lei superior, mas já não a liquidação, ou seja, não se reporta o acto relativo da lei ao caso concreto,

10- Ora, a liquidação em causa, subjacente à presente execução fiscal, emitida que foi em conformidade e seguindo as directrizes que o Código do IMI impõe.

11- Sendo que, nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção Internacional.

12- Assim, não padecendo a lei em vigor, no momento da prática do acto tributário e a este subjacente, de qualquer vício, não poderá ser qualificada como legalidade abstracta.

13- Face ao antedito, o que a oponente pretendeu, ainda que de forma encapotada, sempre foi discutir a legalidade em concreto, o que, na esteira do entendimento uniforme dos nossos tribunais superiores, bem como sabemos que não se afigura possível em sede de oposição à execução fiscal

14- Na verdade, aquando da notificação da nota de liquidação deveria, a ora oponente, ter lançado mão da impugnação judicial pois nessa sede teria cobertura legal atacar o pretendido, erradamente, por esta, em sede de oposição à execução fiscal.

15- Finalmente, não pode deixar de aqui se trazer à colação o basilar princípio da igualdade, que foi postergado e desrespeitado neste caso concreto da recorrente, desse modo se violando também de forma ostensiva a Lei Fundamental.

16- De facto, a Convenção antedita postula uma verdadeira isenção, contrariamente à qualificação jurídica dada pelo tribunal “a quo” por remissão do acórdão do TCA Sul supra citado, pelo que, mal se compreende que uma isenção resultante do direito interno, maxime benefício fiscal, se o contribuinte não impugnar uma liquidação erradamente emitida, o mesmo já não possa, como não pode, em sede de oposição à execução fiscal alegar a ilegalidade em abstracto, e outrossim uma isenção resultante de convenção internacional já seja concedida toda esta panóplia de direitos de defesa.

17- Destarte, a quanto alegado se deixa reiterado, a sentença recorrida, padece do vício de violação de lei, por infracção ao artigo 204.º n.º 1 alínea b), do CPPT além de consubstanciar postergação da Lei Fundamental, maxime princípio da igualdade e da legalidade.

Termos em que, deve ser admitido o presente recurso e revogada a douta decisão da primeira instância, substituindo-a por outra que julgue improcedente a oposição à execução fiscal, com todas as consequências legais.

Todavia, em decidindo, Vossas Excelências farão a acostumada Justiça!».

2 – A entidade recorrida apresentou as suas contra alegações, tendo concluído da seguinte forma:

«1. Constitui um privilégio de direito internacional, que decorre da imunidade diplomática, a isenção de imposto prevista no artigo 23.º, n.º 1 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

2. Pelo artigo 8.º, n.º 2 da Constituição, a Convenção de Viena vigora no ordenamento jurídico português, com força supra legal e infra constitucional.

3. A norma contida no artigo 23º, n.º 1 da Convenção prevalece sobre a lei ordinária interna, impedindo que se aplique à República de..... ou à sua Embaixada em Portugal, a lei nacional em matéria de definição e fixação de tributação, e que se estabeleça uma relação tributária. Como consequência, a República de..... ou a sua Embaixada em Portugal não podem ser contribuintes no Estado Português.

4. Assim, não só a liquidação de IMI, tal como tem sido feita pela Administração Tributária é ilegal, como que essa ilegalidade decorre da inexistência do imposto nas leis em vigor em Portugal, constituindo, por isso, fundamento para oposição à execução, de acordo com o artigo 204.º, n.º 1 alínea a) do CPPT.

Tal é, salvo melhor opinião, o nosso parecer.»

3 – O Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante se transcreve:

«(...) No que se refere ao fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT, refere Jorge Lopes de Sousa (in CPPT Anotado, 3 edição, pág. 971), que “está-se, aqui, perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado. Cabem aqui todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal...”.

A este propósito pronunciou-se o acórdão do STA de 09/04/2014 (proc 076/14), nos seguintes termos:

I - A ilegalidade em abstracto a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT - não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, decorrente da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação que preveja a sua liquidação ou da não autorização da sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação.

II - Cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

Importa, assim, analisar se o poder de tributação exercido através das liquidações que deram origem à quantia exequenda viola ou não o direito internacional, nomeadamente a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

Dispõe a este propósito o artigo 23 da referida Convenção:

ARTIGO 23.º

O Estado acreditante e o chefe de missão estão isentos de todos os impostos e taxas nacionais, regionais ou municipais sobre os locais da missão de que sejam proprietários ou inquilinos, exceptuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados. 2. A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão.

Por sua vez a alínea i) do artigo 1 da Convenção diz-nos o que se entende por “locais da missão”: «locais da missão são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão».

No Direito Interno dispõe o artigo 44º, n.º 1, alínea a) do EBF:

Artigo 44.º

Isenções

- Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

a) Os Estados estrangeiros, quanto aos prédios destinados às respectivas representações diplomáticas ou consulares, quando haja reciprocidade;

2 - As isenções a que se refere o número anterior iniciam-se:

a) Relativamente às situações previstas nas alíneas a) a d), g) a i), m) e p), no ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins nelas referidos; (Redacção do artigo 9. da Lei n. 82-D/2014, de 31 de dezembro)

3 - A isenção a que se refere a alínea a) do n.º 1 é reconhecida por despacho do Ministro das Finanças, a requerimento das entidades interessadas

Como decorre das normas transcritas, o Direito Interno português consagra igualmente a isenção de IMI dos imóveis afectos às missões diplomáticas, exigindo apenas que a referida isenção seja reconhecida por despacho do Ministro das Finanças. Tratando-se de um reconhecimento meramente declarativo, o mesmo visa apenas analisar os pressupostos subjacentes à isenção, ou seja, se os imóveis estão ou não afectos ao serviço das representações diplomáticas.

Como refere Alberto Xavier (in Direito Tributário Internacional, pág. 4), «da mesma forma que o Estado tem, como elementos, a população e o território, assim também a soberania se distingue numa soberania pessoal e numa soberania territorial; a soberania pessoal é o poder de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem; a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou factos, que se localizam

no seu território. Sendo estas as duas facetas da soberania, o Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até aos limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências que daí advêm, desde a invalidade da lei, à responsabilidade internacional”.

Ao aderir à Convenção de Viena o Estado Português abdicou da sua soberania fiscal sobre as pessoas e coisas afectas à missão diplomática de outros estados.

Resulta, assim, das normas legais supra transcritas que a isenção consagrada na Convenção respeita aos “locais da missão” de que o Estado Acreditante seja proprietário ou inquilino e que sejam utilizados para esse fim.

Da sentença recorrida não resulta qualquer elemento que permita esclarecer se as fracções sobre as quais incidiu o IMI e que deu origem à quantia exequenda estão ou não a ser utilizadas para os fins da missão diplomática. E nessa medida não podia o tribunal recorrido dar como verificados os pressupostos de tal isenção.

Com efeito e aparentemente na sentença recorrida considerou-se que o facto de os imóveis terem sido adquiridos pela República de..... permite concluir que os mesmos estão afectos à missão diplomática. Mas tal dedução afigura-se-nos excessiva.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida padece de insuficiência da matéria de facto, motivo pelo qual deve ser revogada e ser determinada a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser ampliada a matéria de facto nessa parte e ser proferida nova sentença».

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Tributário de Lisboa fixou a seguinte matéria de facto:

A) Em 22 de Junho de 2013, o Serviço de Finanças de Lisboa 8 instaurou, contra a ora oponente, o processo de execução fiscal n.º 3107201301131923, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IMI relativo à 1ª prestação do ano de 2012 incidente sobre as fracções autónomas “C” a “Q” do artigo matricial n.º 110618-U 1371, da freguesia do, correspondente ao prédio sito na Rua n.º 6, em Lisboa, e as fracções “AR” a “AT” do artigo matricial n.º 110602-U, da freguesia de, correspondente ao Bloco B do prédio em regime de propriedade horizontal, denominado “.....”, sito no nºs 30 e 31, em Lisboa, perfazendo o montante de €2.372,01 e acrescido (cfr. autuação e certidão de dívida, a fls. 1 a 3 do processo de execução fiscal apenso, e documento de cobrança, a fls. 52 e 53 dos autos);

B) A ora oponente foi citada da instauração da execução fiscal em 21 de Julho de 2013 (cfr. informação oficial e aviso de citação, a fls. 51 e 72 a 73v dos autos);

C) Em 20 de Agosto de 2013 foi apresentada, no Serviço de Finanças de Lisboa 8, a presente oposição à execução fiscal (cfr. carimbo apostado na p.i., a fls. 4 dos autos);

D) Por escritura pública lavrada, em 16 de Dezembro de 1988, no 21º Cartório Notarial de Lisboa, a República Popular de..... declarou comprar, livres de ónus e encargos, a B..... e esposa e a C..... e esposa, que declararam vender, 16 fracções autónomas identificadas pelas letras “A”, “B”, “C”, “D”, “E”, “F”, “G”, “H”, “I”, “J”, “L”, “M”, “N”, “O”, “P” e “Q”, correspondentes ao rés-do-chão, 1º, e 2º a 8º andares direitos e esquerdos, perfazendo a totalidade do prédio em regime de propriedade horizontal, sito na Rua n.º 6, freguesia do, em Lisboa, referido em A) que antecede (cfr. cópia da escritura de compra e venda, a fls. 17 a 28 dos autos);

E) Por escritura pública lavrada, em 26 de Janeiro de 2011, no Cartório Notarial de D....., a República Popular de..... declarou comprar, livres de ónus e encargos, a E..... e marido, que declararam vender, a fracção autónoma identificada pelas letras “AS”, correspondente à loja E, no rés-do-chão do Bloco B do prédio em regime de propriedade horizontal, denominado “.....”, sito no nºs 30 e 31, em Lisboa, referido em A) que antecede (cfr. cópia da escritura de compra e venda, a fls. 29 a 34 dos autos);

F) Por escritura pública lavrada, em 16 de Março de 2011, no Cartório Notarial de D....., a República Popular de..... declarou comprar, livres de ónus e encargos, a «F..... SA», que declarou vender, as fracções autónomas identificadas pelas letras “AR” e “AT”, correspondentes às lojas D e F, no rés-do-chão do Bloco B do prédio em regime de propriedade horizontal, denominado “.....”, sito no nºs 30 e 31, em Lisboa, referido em A) que antecede (cfr. cópia da escritura de compra e venda, a fls. 35 a 41 dos autos).

6. A questão objecto do presente recurso consiste em saber se os fundamentos invocados pela oponente configuram ou não um dos fundamentos previstos no nº1 do artigo 204º do CPPT, designadamente se são subsumíveis na sua alínea a), como foi entendido na sentença recorrida.

Na sentença recorrida deu-se como assente que foi instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 8 uma execução fiscal contra a Embaixada da República de..... para cobrança da quantia de € 2.372,01 euros, relativa a IMI do ano de 2012 incidente sobre as fracções ‘C’ a ‘Q’ de prédio inscrito na matriz predial da freguesia do, Lisboa sob o artigo 110618-U, e sobre as fracções ‘AR’ e

“AI” do prédio inscrito na matriz predial da freguesia de-Lisboa sob o artigo 1 10602-U, que são propriedade da República de.....

Tendo sido deduzida oposição pela Embaixada da República de....., na qual foi invocada a sua ilegitimidade, por não ser a titular dos prédios, mas sim a República de....., e a ilegalidade da tributação, por violar o artigo 23, n.º1, da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, o Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, invocando a doutrina do acórdão do TCA Sul de 10/07/2014, proferido no processo n.º 7445/14, considerou estar perante uma ilegalidade abstracta, subsumível na alínea a) do n.º1 do artigo 204 do CPPT, motivo pelo qual julgou procedente a oposição e determinou a extinção da execução fiscal.

Para o efeito entendeu-se na sentença recorrida que a tributação que deu origem à quantia exequenda viola o direito internacional, designadamente o disposto no artigo 23, n.º1, da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, a qual prevalece sobre o direito interno infraconstitucional, nos termos do artigo 8, n.º 2, da Constituição.

Contra o assim decidido insurge-se a Fazenda Pública alegando a violação do disposto no artigo 204, n.º 1, alínea b) (¹) do CPPT, uma vez que entende que o fundamento invocado pela oponente implica a apreciação da legalidade concreta da dívida e o seu conhecimento não é admitido em sede de oposição.

E termina pedindo a revogação da sentença e a sua substituição por decisão que julgue improcedente a oposição.

6.1 Entendemos, porém, que carece de razão.

Vejamos.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre questão similar à ora suscitada, tendo concluído que, de acordo com o art. 8.º, n.º 2, da CRP as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este e ainda que a isenção referida no art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, porque não é uma isenção segundo o conceito tradicional, mas um privilégio de direito internacional que afasta a aplicação aos locais de missão da legislação interna em matéria tributária, se enquadra no fundamento de oposição previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Assim se decidiu no Acórdão de 17.06.2015, proferido no recurso 187/15 (²), que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, quer nos pressupostos de facto quer no teor das alegações de recurso.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente.

Por isso, porque a recorrente não aporta quaisquer outros argumentos relevantes e considerando também o disposto no art.º 8º, n.º 3 do CC, tendo em vista promover uma interpretação e aplicação uniformes do direito, iremos a reproduzir a fundamentação do supracitado Acórdão 187/15.

Como se sublinha naquele aresto «(...) a *Convenção sobre Relações Diplomáticas (doravante, Convenção), celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961, aprovada pelo Estado Português através do Decreto-Lei n.º 48295, de 27 de Março de 1968, e pela A..... através da resolução n.º 3/91 da Assembleia do Povo, de 16 de Março de 1991 (Cfr. Aviso n.º 20/91, publicado no Diário da República de 9 de Fevereiro de 1991, I Série-A, n.º 34, pág. 647 (<https://dre.pt/application/file/478494>))., é um tratado internacional que, tendo por pressupostos o reconhecimento, desde tempos remotos, pelos povos de todas as nações do estatuto dos agentes diplomáticos, o estatuto de igualdade soberana dos Estados, reconhecido na Carta das Nações Unidas (cfr. art. 2.º, n.º 1), e os propósitos de manutenção da paz e da segurança internacional e do desenvolvimento das relações de amizade entre as nações, visa estabelecer regras sobre relações, privilégios e imunidades diplomáticas, no convencimento de que estas contribuirão para o desenvolvimento de relações amistosas entre as nações, independentemente da diversidade dos seus regimes constitucionais e sociais e no pressuposto de que a finalidade de tais privilégios e imunidades não é beneficiar indivíduos, mas sim a de garantir o eficaz desempenho, das funções das missões diplomáticas, na sua dimensão de representantes dos Estados.*

Assim, aquela Convenção, entre outros privilégios e imunidades, estabelece no seu art. 23.º: «1. O Estado acreditante e o chefe de missão estão isentas de todos os impostos e taxas nacionais, regionais ou municipais sobre os locais da missão de que sejam proprietários ou inquilinos, exceptuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.

2. A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão».

Tenha-se presente que missão diplomática, é o grupo de funcionários de um Estado (Estado acreditante) presente no território de outro Estado (Estado acreditado ou Estado acreditador) com o objectivo, designadamente, de representar o Estado acreditante perante o Estado acreditado (cfr. art. 3.º, alínea a), da Convenção).

No caso que ora nos ocupa, a missão diplomática é a Embaixada (A Missão Diplomática é usualmente designada em função da categoria do chefe da Missão, adoptando-se a expressão embaixada quando o chefe da Missão tem a categoria de embaixador.) de..... em Portugal.

Nos termos das alíneas a) e i) do art. 1.º da Convenção, respectivamente, «Chefe de missão» é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade» e «Locais de missão» são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão».

As prerrogativas diplomáticas – privilégios e imunidades – que a Convenção estabelece podem ser classificados em inviolabilidade (A inviolabilidade abrange a sede da Missão e as residências particulares dos diplomatas, bem como os bens ali situados e os meios de locomoção. Aplica-se também à correspondência e as comunicações diplomáticas.), imunidade de jurisdição civil e penal (Da imunidade de jurisdição decorre que os actos da Missão e os de seus diplomatas não podem ser apreciados em juízo pelos tribunais do Estado acreditado. Além de imunidade de jurisdição civil e administrativa, os agentes diplomáticos também gozam de imunidade de jurisdição penal. A imunidade de execução é absoluta: eventuais decisões judiciais ou administrativas desfavoráveis à Missão ou aos diplomatas não podem ser cumpridas à força pelas autoridades do Estado acreditado.) e isenção fiscal, além de outros direitos (Cfr. JOSÉ CALVET DE MAGALHÃES, *Manuel Diplomático*, Ministério dos Negócios Estrangeiros, 3.ª edição, pág. 68 e segs.).

Interessa-nos agora a isenção fiscal, que abrange o Estado acreditante, o chefe da Missão, a própria Missão e os agentes diplomáticos. Esta isenção inclui os impostos nacionais, regionais e municipais, bem como os direitos aduaneiros, ficando fora do seu âmbito apenas os tributos (taxas) que «representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados» e, bem assim, aqueles «impostos e taxas cujo pagamento, em conformidade com a legislação do Estado acreditador, incumba às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o chefe de missão». A sentença, por remissão para o já referido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, teceu pertinentes considerandos em torno da isenção prevista no art. 23.º da Convenção, procurando distingui-la da isenção tributária em sentido estrito, que aqui reproduzimos e reiteramos, por com eles concordarmos integralmente: «[...] não obstante o nomen iuris utilizado pela Convenção não se está perante uma isenção tal como ela é classicamente concebida pela doutrina e jurisprudência mas de uma verdadeira inexistência de imposto. Com efeito a isenção fiscal ou tributária, tal como a incidência, têm origem na lei. O que sucede é que o Estado ou a entidade pública competente para lançar e liquidar o tributo e exigir o seu pagamento procede à exclusão deste através da norma de isenção. Isto é, a isenção não impede o estabelecimento da relação tributária e conseqüentemente a constituição da obrigação tributária mas apenas a formação do crédito tributário. [...] Diferentes são as coisas quando se aplica uma norma convencional internacional, como é o caso do art. 23.º, n.º 1, da referida Convenção. Esta norma prevalece sobre o direito ordinário português nos termos do art. 8.º da CRP, cujo n.º 2 confere vigência ao Direito Internacional Convencional não abrangido pelo n.º 1 (normas e princípios de Direito Internacional Geral ou comum), através da cláusula geral de recepção plena, sujeita à conditio da publicação do direito convencional recepcionado, nos quais se incluem os tratados solenes e os acordos formalmente simplificados. Tendo ocorrido a publicação da Convenção e sendo regular o processo da sua adopção por parte de Portugal, as respectivas disposições impõem-se sobre a legislação ordinária interna em tudo o que seja conflituante com esta. A Convenção consagra privilégios, inviolabilidades e imunidades. Sendo irrelevante para o caso vertente a noção de inviolabilidade, importa, porém, precisar os conceitos de privilégio e imunidade. A imunidade diplomática traduz o conjunto de prerrogativas reconhecidas pelo Direito Internacional costumeiro e pela comitas gentium [cortesia internacional], concedidas aos agentes diplomáticos, na base da reciprocidade e no interesse mútuo dos Estados, que permitem o exercício completo e cabal das suas missões. O privilégio significa atribuir aos diplomatas e aos locais de missão um regime jurídico de excepção, isentando-os da aplicabilidade de normas ou regimes jurídicos ou concedendo-lhes vantagens que por regra não são concedidas aos nacionais. Quer as imunidades, quer os privilégios, subtraem os diplomatas e os locais de missão à autoridade e à competência jurisdicional do Estado acreditado. Por isso nem sempre é fácil estabelecer a linha de fronteira entre uns e outros, considerando-se por regra que a imunidade impede a sujeição a uma norma de direito interno enquanto o privilégio determina a substituição da lei geral por uma regra especial de Direito interno. A Convenção manteve esta distinção, consagrando imunidades baseadas em normas de direito internacional, bem como privilégios, fundadas também no direito internacional, como é o caso das isenções fiscais. E em matéria de impostos consagrou simples medidas de cortesia, em relação às quais o Direito internacional não reconhece qualquer carácter imperativo, como sucede em matéria de isenções aduaneiras. [...] Do exposto concluiu-se que a isenção referida no n.º 1 do art. 23.º, não é uma isenção segundo o conceito acima explanado mas antes um privilégio de direito internacional que impede que se estabeleça qualquer relação tributária em tudo o que diga respeito às missões diplomáticas, o mesmo é dizer, impede a aplicação a estas entidades da lei nacional em matéria de definição e fixação da tributação. Isto é, trata-se de um privilégio em que a norma especial consubstanciada no

referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção e recepcionada no Direito interno por força do art.º 8.º, n.º 2, da CRP, afasta a norma geral tributária que seria aplicável, determinando que o Estado acreditante ou agente diplomático não possam ser contribuintes no Estado português, uma vez que, no plano dos princípios, o pagamento de impostos é um ato de sujeição incompatível com a soberania dos Estados». Subscrevemos integralmente estes considerandos: na verdade, o art. 23.º, n.º 1, da Convenção, ao isentar os locais das missões diplomáticas de todo e qualquer imposto, nem sequer pode considerar-se uma isenção no sentido estrito do termo; é, isso, sim, um privilégio de direito internacional que, com a excepção nele prevista (quando os tributos respeitem ao «pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados»), impede o estabelecimento da relação tributária relativamente às missões diplomáticas, encontrando o seu fundamento último na não sujeição de um Estado à soberania de outro.

O que nos leva à conclusão de que, na inexistência de imposto, não faz sentido o recurso à figura da isenção tributária na sua formulação tradicional que, como é sabido, tem sido vista predominantemente, na nossa doutrina, como um facto impeditivo da constituição da obrigação tributária. Como salienta ALBERTO XAVIER, o facto em que a isenção se traduz não esgota a sua eficácia no plano da relação jurídica do imposto. Configura-se como um facto impeditivo quanto à constituição da relação tributária, mas assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a de contribuinte isento – que é inteiramente distinta da do não contribuinte (Cfr: *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pág. 281 e segs.). Segundo o mesmo Autor, «a norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário [...]. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto»; e prossegue: «A isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma simples delimitação negativa do facto constitutivo (incidência) [...]. A não incidência decorre da não verificação de um elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou da verificação de um seu elemento negativo [...]. A isenção dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva» (*Ibidem*).

Ou seja, podemos concluir, com a sentença recorrida, que a isenção prevista no art. 23.º, n.º 1, da Convenção não é uma isenção em sentido estrito, enquanto benefício fiscal (Ver art. 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais), mas antes um privilégio de direito internacional, equiparável a uma situação de não tributação.»

2.2.2.2 Dito isto, podemos agora avançar para, também com a sentença, afirmarmos que o direito internacional convencional vigora na ordem jurídica portuguesa, por efeito da vinculação internacional do Estado português, sem que para tanto seja requerida outra formalidade para além da mera publicação. Isto, porque o Direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática do direito internacional convencional, que adquire relevância na ordem interna independentemente de outra formalidade que não seja a mera publicação, como decorre do n.º 2 do art. 8.º da Constituição da República Portuguesa («O n.º 2 estabelece igualmente um regime de recepção automática, mas condicionada, das normas de DIP convencional internacionalmente vinculativas do Estado Português, ou seja, dos tratados e acordos internacionais que abrangem Portugal, quer por o país ser parte nele, quer por ter sido convencionado por uma organização internacional de que Portugal faça parte (por exemplo, um tratado acordado pela UE com terceiros estados). A Constituição exige que a convenção tenha sido «regularmente aprovada ou ratificada» (i. é, aprovada e/ou ratificada de acordo com as regras constitucionais) e tenha sido oficialmente publicada (i. é, publicada no DR - cfr. art. 119.º-1/b)» (cfr: VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa*, volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007, anotação IV, pág. 255).). Por outro lado, ainda que a questão não seja pacífica, a posição maioritária sustenta que os tratados internacionais têm valor hierárquico superior ao das leis ordinárias, pelo que devem prevalecer sobre elas em caso de conflito (Sobre a questão, desenvolvidamente, VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *ob. e vol cit.*, anotação IX, pág. 259 e segs.).

2.2.2.3 Dito isto, resta-nos verificar, em abstracto, se, tendo sido efectuada liquidação de IMI sobre prédio que possa ser considerado local de missão (que, vimos já, «são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão») e tendo sido instaurada execução fiscal para cobrança da dívida respectiva, pode ser deduzida oposição a essa execução fiscal com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. O n.º 1 do art. 204.º do CPPT, que elenca os fundamentos de oposição à execução fiscal, prevê na sua alínea a): «Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação». Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação

real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado» e «Cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigentes em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. Inserem-se ainda neste conceito de ilegalidade abstracta os casos em que a norma que foi aplicada no acto de liquidação não podia sê-lo por qualquer outra razão, como é o caso de existir lei especial que estabeleça a ineficácia de quaisquer normas» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 443 e segs.). A Recorrente, louvando-se na doutrina expendida por JORGE LOPES DE SOUSA, sustenta que a situação não é de ilegalidade abstracta, como decidiu a sentença, mas de ilegalidade em concreto. Mas, salvo o devido respeito, não faz a mais correcta interpretação dessa doutrina. É certo que, como afirma, «nem o CIMI, nem qualquer concreta norma constante do mesmo diploma, padece de ilegalidade, seja por postergação de lei fundamental, seja por violação de tratado ou Convenção Internacional». Mas isso não significa, sem mais, que a ilegalidade decorrente da tributação em IMI de um local de missão não possa qualificar-se como ilegalidade abstracta. É que, atento o que ficou dito, a tributação dos locais de missão diplomática não é permitida por lei, sendo que o referido art. 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961, obsta a essa tributação. E as normas do CIMI que conflituem com essa norma convencional internacional devem ter-se por derogadas, nos termos que deixámos referidos. Sendo seguro o princípio da primazia do direito internacional sobre o direito ordinário interno – não obstante se manter em aberto a discussão sobre qual o tipo de vício que atinge uma norma de direito interno que venha dispor contra uma norma de direito internacional vigente na ordem jurídica portuguesa que deva prevalecer sobre aquela (Cfr. VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, ob. e vol cit., anotação XI ao art. 8.º, pág. 261 e segs.) –, no fundo, e para o efeito que nos interessa considerar, tudo se passa como se não houvesse norma a permitir a tributação dos prédios que constituam locais de missão.

Em conclusão, consideramos que bem andou a sentença ao considerar que o fundamento em causa é subsumível à alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. Aliás, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que «[c]abem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal» (Cfr. acórdão de 20 de Abril de 2014, proferido no processo n.º 76/14, publicado no Apêndice ao Diário da República de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf>), págs. 1387 a 1390 (...)) **(fim de citação)**

6.2 Pese embora o exposto não se poderá, sem mais, confirmar a sentença recorrida.

É que, como bem salientou o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, a sentença não fixou toda a factualidade necessária à decisão da causa, designadamente a relativa ao destino dado às fracções que estiveram na origem da liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Com efeito, admitindo que as fracções em causa permaneçam como propriedade do Estado de....., a sentença não fixou factualidade que permita conclusão alguma quanto ao destino que lhes foi dado no ano em causa, sendo que, como atrás ficou exarado, o art. 23.º, n.º 1, da Convenção apenas lhes será aplicável se puderem considerar-se como local de missão (que, como se viu, «são os edifícios, ou parte dos edifícios e terrenos anexos, seja quem for o seu proprietário, utilizados para as finalidades da missão, inclusive a residência do chefe da missão»).

Deste modo, impõe-se diligenciar no sentido de que o Tribunal *a quo* efectue o julgamento desse facto e profira nova sentença em conformidade com o regime jurídico exposto.

Há, pois, necessidade de ampliar a matéria de facto com vista a obter todos os elementos que suportem a decisão de direito, designadamente no que respeita ao destino dado às fracções autónomas em causa no período sob análise, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos arts. 682.º e 683.º do Código de Processo Civil.

7. Decisão:

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à primeira instância a fim de que seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Julho de 2015. — Pedro Delgado (relator) — Dulce Neto — Isabel Marques da Silva.

(¹) Nas conclusões das alegações de recurso a Fazenda Pública indica, certamente por lapso a al.b) do n.º 1 do artº 204º, sendo que em todas as alegações se reporta à alínea a) do mesmo preceito legal, que é a que está em causa nos presentes autos.

(²) In www.dgsi.pt.

Acórdão de 1 de Julho de 2015.**Assunto:**

IMI. Rectificação da área na matriz.

Sumário:

- I — No pedido de rectificação do teor de um artigo matricial face à incorrecção que dele consta no que toca à área desde a inscrição matricial inicial do prédio, não é aplicável o disposto no artigo 9º, alínea c), do CIMI, segundo o qual o IMI é devido a partir «Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial tributário de um prédio», já que esta norma pressupõe alterações introduzidas no prédio, o que não é o caso.*
- II — O que se verifica é uma mera incorrecção da matriz por desconformidade da área que dela consta com a realidade física do prédio, ou de reclamação da matriz por erro nas áreas inscritas, cuja rectificação pode ser pedida a todo o tempo pelo contribuinte e que o chefe do serviço de finanças pode oficiosamente e a todo o momento promover.*
- III — Tais rectificações e reclamações só produzem efeitos na liquidação de IMI respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação, como expressamente determina o artigo 130º, n.º 8, do CIMI, não existindo norma que permita a produção de efeitos relativamente a anos anteriores.*

Processo n.º 640/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Dulce Neto (por vencimento).

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

1. A Fazenda Pública recorre da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... contra os actos da liquidação adicional de IMI referentes aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, respeitantes ao prédio urbano que se encontra inscrito na matriz predial da freguesia de, concelho da Póvoa de Varzim, desde 1981.

Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. A Fazenda Pública discorda do julgamento que na sentença recorrida foi feito no âmbito da impugnação em presença, porque faz uma errónea aplicação do direito, na medida em que fez errónea subsunção do caso concreto aos princípios e normas adjetivas que regem o momento da avaliação de um prédio urbano e o momento da sua tributação.

B. Tal como resulta do probatório, designadamente do teor factual da declaração Modelo 1 do IMI entregue em 18.01.2008, teor que não foi controvertido, o recorrido apresentou essa declaração de forma a corrigir a área descoberta do prédio sito em, Póvoa de Varzim, da sua propriedade, inscrito na matriz predial desde 1981, cuja área real corresponde a mais 51 m2 de área descoberta do que a constava na matriz desde essa data.

C. A sentença do Douto Tribunal *a quo* decidiu, no sentido defendido pela Fazenda Pública, que “... nunca seria de aplicável à fixação do valor patrimonial tributário do prédio em causa as regras constantes do Código da Contribuição Autárquica, uma vez que em 2008 o mesmo já se encontrava revogado” e “...que não tendo sido requerido pelo Impugnante, uma segunda avaliação do prédio em questão, nada há a referir quanto ao valor patrimonial tributário fixado”.

D. Contudo, ressalvado o respeito devido, que é muito, e sem prejuízo de melhor opinião, não poderá a Fazenda Pública concordar com a dita decisão na parte em que se apoia para declarar a procedência da impugnação, na qual declara que a Administração Tributária “em nada se encontrava legitimada (...) em proceder à liquidação do IMI referente aos anos de 2004 a 2007 atendendo ao valor patrimonial fixado em 2008, estando apenas legitimada até esse ano, a proceder à liquidação de imposto, tendo em consideração a anterior avaliação e não a que resultou da actualização da matriz predial em causa.”

E. O art. 1º do CIMI estabelece que o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, e, conforme os arts 7º, n.º 1, 12º e 13º do CIMI que

o valor patrimonial tributário é um parâmetro determinado nos termos do CIMI que deve constar do registo constituído pelas matrizes prediais, sendo que o art. 13º especifica que esse registo é efetuado, designadamente, “*com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo (...)*”;

F. A AT, posto que a retificação declarada pelo sujeito passivo reporta-se à data de conclusão das obras – 1981 – tal como declarado em 18.01.2008 e reconhecido no processo em causa, verificou que o prédio submetido a tributação nunca correspondeu, até à inscrição do prédio resultante da avaliação consequência da declaração, ao prédio físico que deveria ter sido tributado.

G. Deste modo, tendo presente que o IMI é um imposto sobre o património, que incide sobre a capacidade contributiva que este manifesta no seu titular, e que a capacidade contributiva corretamente declarada e cadastrada é o dado determinante da carga fiscal a suportar por cada contribuinte em cada ano,

H. constatando-se, reconhecidamente, que a capacidade contributiva tributada não era a capacidade contributiva legalmente tributável, por defeito, decorrente de imprecisão do registo fiscal constituído pelas matrizes prediais, e estando a AT obrigada a, conhecida e quantificada essa imprecisão após declaração do próprio sujeito passivo,

I. a AT agiu em cumprimento das suas competências ao liquidar, dentro do limite imposto pelo 45º da Lei Geral Tributária (LGT) e pelos arts. 113º, n.º 3 e 116º, n.º 1, do CIMI, o imposto respeitante aos anos decorridos até 2008.

J. Assim, a AT estava legitimada a proceder à correção do valor patrimonial tributário do prédio e à liquidação do imposto que se mostrava devido em relação aos quatro anos anteriores, de acordo com o art. 45º da LGT, atendendo à avaliação efetuada nos termos do CMI.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que devia conceder-se provimento ao recurso pelas razões enunciadas pela Recorrente.

1.5. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

A) A 18 de Janeiro de 2008 o Impugnante deu entrada de modelo 1 de IMI, referente ao artigo 1476 urbano da freguesia de, modelo 1, que se considera aqui integralmente reproduzido – cfr. fls. 32 do P.A.;

B) No seguimento da apresentação do modelo 1 de IMI foi fixado o valor patrimonial tributário no montante de € 82.710,00 (oitenta e dois mil e setecentos e dez euros) – cfr. fls. 28/29 do P.A.

C) A 01 de Maio de 2008 foram emitidas as liquidações relativas aos anos de 2004 a 2007;

D) O Impugnante reclamou graciosamente a 01 de Julho de 2008 – cfr. fls. 2 a 6;

E) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 01 de Junho de 2009 – cfr. fls 34 a 36 do PA;

F) No seguimento da notificação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada, o Impugnante recorreu hierarquicamente a 03 de Julho de 2009 – cfr. fls. 2 a 8 do proc. de recurso hierárquico;

G) Por despacho datado de 22 de Março de 2010 foi o recurso hierárquico indeferido – cfr. fls. 15 a 23 do proc. de recurso hierárquico;

H) O impugnante foi notificado do indeferimento com carta registada sob o n.º RM564145275PT – cfr. fls. 24 do processo de recurso hierárquico;

I) Os presentes autos deram entrada a 07 de Julho de 2010.

3. Em causa no presente recurso jurisdicional está a sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra os actos de liquidação adicional de IMI respeitantes aos anos de 2004 a 2007 e referentes ao prédio urbano inscrito na matriz predial desde 1981, liquidação que resultou do facto de o Serviço de Finanças ter considerado que o imposto relativo a esses quatro anos devia ter incidido sobre o valor patrimonial tributário que veio a ser fixado em 2008 na sequência de avaliação efectuada ao prédio após pedido, formulado pelo sujeito passivo, de rectificação da área constante da matriz desde a sua inscrição.

Com efeito, na sentença julgou-se que «*(...) em nada se encontrava legitimada a Administração Tributária em proceder à liquidação de IMI referente aos anos de 2004 a 2007 atendendo ao valor patrimonial fixado em 2008, estando apenas legitimada até esse ano a proceder à liquidação de imposto tendo em consideração a anterior avaliação e não a que resultou da actualização da matriz predial em causa. // É que não se pode considerar que em 2008 houve uma alteração dos limites do terreno (nem que apenas em sede da matriz) com a consequente fixação de um novo valor patrimonial tributário e pretender-se retroagir essa alteração e consequente valor patrimonial tributário aos anos de 2004 a 2007. // Assim se considerando, o Tribunal considera procedente a presente impugnação.*».

A Fazenda Pública, ora recorrente, insurge-se contra essa decisão, por entender, em suma, que se incorreu em erro de julgamento ao ter-se considerado que o valor patrimonial tributário fixado em 2008 não podia retroagir, para efeitos de incidência de IMI e consequente liquidação adicional de imposto, aos quatro anos anteriores.

Por conseguinte, a única questão que se coloca é a da possibilidade legal de a Administração Tributária proceder à liquidação adicional de IMI referente aos anos de 2004 a 2007 (face ao prazo de caducidade de quatro anos a que alude o art. 116º do CIMI e o art. 45º da LGT) com base num valor patrimonial tributário (que constitui a base de incidência deste imposto) fixado em 2008.

Vejamos.

Tal como resulta da matéria provada, e não constitui objecto de controvérsia, o impugnante solicitou em 18/01/2008 ao Serviço de Finanças competente a rectificação da matriz predial respeitante ao artigo urbano 1476 da freguesia de, concelho de Póvoa de Varzim, por virtude de a área aí referenciada se encontrar em desconformidade com a realidade física do prédio desde a sua inscrição matricial (sendo maior, em 51 m², a área descoberta do prédio).

Isto é, o sujeito passivo solicitou apenas a rectificação do teor da matriz por incorrecção na área referenciada, pedido que se alicerçava, inquestionavelmente, no disposto no artigo 130º do Código do IMI, segundo o qual o sujeito passivo pode, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base no fundamento previsto na alínea n) do n.º 3, isto é, em virtude de «*Erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respectivamente*».

Viu-se, porém, o contribuinte obrigado a apresentar a declaração mod. 1 de IMI para efeitos de avaliação do prédio, tendo em conta a aplicação, pelo Serviço de Finanças, do Ofício-Circulado 40083, da DSIMI, de 29/03/2006, segundo o qual «*Quando por força das rectificações solicitadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 130º do CIMI, se verificar alguns dos factos descritos no n.º 1 do artigo 13º, que determine a obrigatoriedade de se proceder à avaliação, o Chefe de Finanças da área da situação do imóvel deve notificar o sujeito passivo para proceder à entrega da declaração de modelo aprovado (mod. 1 do IMI), acompanhada dos elementos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 37º do CIMI*».

Não se tratou, portanto, de qualquer alteração introduzida pelo sujeito passivo no prédio em si, isto é, na sua área, limites ou configuração, nem de qualquer outra alteração do prédio susceptível de determinar a variação do seu valor patrimonial tributário. O prédio não sofreu alterações, mantendo-se inalterado desde a sua inscrição matricial em 1981. O que ocorreu foi um pedido de rectificação do teor do artigo matricial face à incorrecção que dele constava no que toca à área descoberta desde a inscrição inicial. Razão por que não é aplicável, ao caso, o disposto no artigo 9º, alínea c), do CIMI, segundo o qual o IMI é devido a partir «*Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoria ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial tributário de um prédio*», já que esta norma pressupõe obras de edificação, de melhoramentos, ou outras alterações introduzidas no prédio, o que não é o caso.

O que se verifica no caso é, pois, como bem se refere na sentença recorrida e a Fazenda Pública não põe em causa neste recurso, uma mera incorrecção da matriz. E nestas situações, de incorrecções por desconformidade da área que consta da matriz com a realidade física do prédio, ou de reclamação da matriz por erro nas áreas inscritas, o Código do IMI dispõe que não só contribuinte pode pedir a rectificação a todo o tempo, como o chefe do serviço de finanças igual tem competência para officiosamente e a todo o momento a promover, e que os efeitos dessas rectificações e reclamações só se produzem na liquidação de IMI respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação, como expressamente determina o artigo 130º, n.º 8, do CIMI.

O que significa que, no caso, a rectificação só podia produzir efeitos na liquidação de IMI respeitante ao ano em que foi apresentado o pedido de rectificação (2008) e nos anos seguintes, não existindo norma que permita a produção de efeitos relativamente a anos anteriores.

Aliás, a Informação vinculativa P. 2011000426 – IVE n.º 2011, de 2011-04-05, da Administração Tributária, vai mais longe, afirmando que no caso das reclamações previstas no artigo 130º do CIMI (em que o seu n.º 8, ou anterior n.º 7, determina que os efeitos dessas reclamações só se produzirão na liquidação do ano em que as mesmas forem apresentadas), a declaração mod. 1 do IMI só é considerada como entregue quando o forem todos os documentos que a devam acompanhar, e que se estes documentos só forem apresentados em ano posterior, os eventuais novos valores patrimoniais tributários só se reflectirão na liquidação referente ao ano da entrega dos documentos.

Em suma, atendendo a que, em casos como a dos autos, a rectificação do teor do artigo matricial quanto à área, por desconformidade com a realidade física do prédio, pode ser efetuada a todo o tempo, o legislador pretendeu obstar que, a todo o tempo, essas rectificações tivessem efeitos retroativos relativamente às liquidações de IMI já realizadas. Caso contrário, as liquidações nunca estariam consolidadas e bastaria uma alteração no valor patrimonial tributário resultante da reclamação da matriz para as liquidações anteriores desse imposto serem alteradas, o que poderia levar até à obrigação de restituição de imposto relativamente aos quatro anos anteriores no caso de a área ser menor do que a referenciada na matriz e vir a determinar um valor patrimonial tributário menor e um imposto inferior ao que havia sido liquidado.

Sustentar posição contrária representaria, no caso em análise, atribuir ao valor patrimonial tributário fixado em 2008 uma retroactividade para efeitos de incidência de imposto relativo a anos anteriores sem norma que o permitisse, e, por conseguinte, constituiria uma violação do princípio da legalidade e da proibição de retroactividade de normas de incidência tributária.

Razão por que se impõe manter a sentença recorrida com a presente fundamentação.

4. Por todo o exposto, acordam os Juizes Conselheiros da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Julho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora por vencimento) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo* (Vencida conforme declaração anexa).

Voto de vencida

Não acompanho a decisão adoptada, porque entendo que, na situação em análise os actos de liquidação impugnados não enfermam das ilegalidades que lhes são apontadas.

Em discussão nestes autos encontra-se a liquidação do IMI dos anos de 2004 a 2007, com base na avaliação patrimonial levada a cabo em 2008.

Na petição de impugnação o recorrente não coloca em questão que seja devido imposto relativo aos anos de 2004 a 2007 mas que o apuramento do mesmo deveria ter obedecido às regras do Código de contribuição autárquica tendo em conta que a rectificação da área do imóvel ocorreu em 1981, data em que estava em vigor o referido código. A sentença recorrida entendeu que à situação em discussão só são aplicáveis as regras do CIMI, sem que esta decisão haja sido objecto de recurso.

Como resulta da matéria provada, o impugnante em 18 de Janeiro de 2008, deu entrada de modelo 1 de IMI, referente ao artigo 1476 urbano da freguesia de, modelo 1, onde solicitava a rectificação da área do imóvel, indicativa de a área que constava na matriz predial urbana desde 1981 não corresponder à real área do prédio, sendo-lhe inferior em 51 m².

Tal significa, desde logo que, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, constatou a AT que os dados que constavam da matriz estavam errados, quanto à área do imóvel, com reflexos no valor patrimonial tributável do mesmo. Com efeito, o contribuinte havia até então sido tributado em sede de IMI por um prédio do qual foi considerada uma área inferior à real.

Tendo em conta a nova área, a Administração Tributária procedeu à avaliação do imóvel, em 2008, e fixou o seu valor patrimonial tributário em € 82.710,00, valor superior ao anteriormente atribuído ao mesmo imóvel, tendo em conta a área anteriormente constante da matriz predial urbana.

O contribuinte conformou-se com esta avaliação.

Não havendo dúvida que a rectificação de área se reporta a 1981, por tal haver sido declarado pelo contribuinte e aceite pela Administração Tributária, em 2004 deveria a mesma ter sido tida em conta, se conhecida pela Administração Tributária. Tomado este conhecimento em 2008 a Administração Tributária, em conformidade com o disposto nos artº 33º e 34º do CIMI, por se haver constatado erro de área de que resulte alteração do seu valor patrimonial tributário, procedeu à avaliação do imóvel com vista a determinar o seu valor patrimonial tributável posto que o art. 1º do CIMI estabelece que o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português.

Tal imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar – artº 8º, n.º 1 do CIMI -, desde «o ano, inclusive, (...) de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial tributário de um prédio», artº 9º, n.º 1, c) do CIMI. Ou seja, o impugnante era proprietário do imóvel em 2004 e anos seguintes e, durante esses anos já existia, ainda que não conhecida pela Administração Tributária a alteração da matriz – área do prédio – que veio a determinar a variação do valor patrimonial tributário de um prédio. As «outras alterações a que se refere aquele artº 9, c) não são as que resultam de alterações introduzidas pelo contribuinte no imóvel, mas alterações diversas destas, decorram elas, ou não de acto imputável ao contribuinte, posto que influenciem a determinação do valor patrimonial do imóvel.

A área do prédio, sendo um dos elementos a ter em consideração na avaliação de um prédio urbano, como decorre do artº 38º do CIMI:

«1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

Ca = coeficiente de afectação;

Cl = coeficiente de localização

Cq = coeficiente de qualidade e conforto;

Cv = coeficiente de vetustez.»), sendo acrescida de 51m² conduzirá a um diverso valor patrimonial tributário daquele que seria atingido com ausência dessa área.

Pedida a rectificação da matriz quanto à área do imóvel, procedeu-se à 1ª avaliação deste.

Estamos pois face à primeira iniciativa de avaliação do prédio urbano, desencadeada pelo Chefe do Serviço de Finanças, tendo por base a declaração mod. 1 apresentada pelo sujeito passivo, pois houve uma alteração da matriz em conformidade com o disposto no art.s 13º, n.º 1, d) do CIMI - outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio – que deu causa à iniciativa oficiosa de proceder a essa avaliação em conformidade com o disposto nos artºs 34º

«1 - A avaliação directa é efectuada aos prédios omissos ou àqueles em que se verificaram modificações nas culturas ou erro de área de que resulte alteração do seu valor patrimonial tributário.

2 - A avaliação directa consiste na medição da área dos prédios e na determinação do seu valor patrimonial tributário.»

e 37º do CIMI:

«1 - A iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha.

(...)

4 - A avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição ou actualização do prédio na matriz.».

Em 2008 foi determinado o valor patrimonial tributário do imóvel que deveria ter sido tido em conta desde pelo menos 2004 e, não foi, porque o recorrido que conhecia a área real do imóvel e a sua desconformidade com o que constava da matriz não diligenciou pela atempada rectificação da área do imóvel, o que lhe era exigível desde 1981, assim tendo beneficiado durante muitos anos de uma tributação inferior à que seria devida.

Ciente do novo valor patrimonial tributário, superior àquele antes considerado, sem que o recorrido houvesse discordado desse valor e requerido a 2ª avaliação do imóvel, a AT limitou-se a exigir o pagamento do que era devido nos anos anteriores, com a limitação temporal do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto.

Fê-lo em conformidade com o disposto no artigo 113º, n.º 4: «4 - As restantes liquidações, nomeadamente as adicionais e as resultantes de revisões oficiosas, são efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artigo 116.º», e 116º do CIMI: «As liquidações do imposto, ainda que adicionais, são efectuadas nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária».

Não se trata aqui de fixar um valor patrimonial tributário superior ao que antes vigorava por alteração dos critérios de cálculo desse valor. O que ocorreu, e o impugnante nada alega ou prova em sentido contrário, é que se o prédio estivesse descrito na matriz, como devia, desde 1981, com a indicação da sua área real, o contribuinte haveria de ter pago IMI em valor superior ao que efectivamente pagou. Detectado o erro, dentro do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto, artº 45º da LGT, como aqui ocorre, tem a AT não só o poder, como o dever de emitir acto de liquidação adicional por forma a arrecadar integralmente a receita que é devida em conformidade com o CIMI e que só não foi liquidada em 2004, 2005, 2006 e 2007 por o impugnante haver omitido o seu dever de rectificar a área do imóvel.

O impugnante não indicou que nos anos de 2004 a 2007 o valor patrimonial tributário haveria de ser diverso fosse por serem aplicáveis taxas diversas, fosse por qualquer outra razão. Para ele a questão é que estando a área do prédio constante da matriz errada desde 1981 e sendo corrigida em 2008, o imposto devido para os anos de 2004 a 2007 deveria ser calculado segundo o código da contribuição predial, tendo a sentença recorrida decidido com transito em julgado que a liquidação do IMI seguiria os termos do CIMI.

Nos anos de 2004 a 2007 a área do prédio era já a que veio a constar da matriz em 2008, por rectificação promovida pelo contribuinte. Se tivesse procedido a essa rectificação em 2004, ter-se-ia procedido nessa altura à avaliação a que se procedeu em 2008.

Assim, em meu entender as liquidações impugnadas não enfermam da ilegalidade indicada no acórdão.

Acórdão de 1 de Julho de 2015.**Assunto:**

Idoneidade da garantia. Suspensão da execução fiscal.

Sumário:

O art. n.º 2 do art. 199.º do CPPT confere à administração uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, sendo que, para efeito do disposto no dito normativo, bem como no art. 169º do CPPT, garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos.

Processo n.º 693/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a reclamação deduzida nos termos do artigo 276º do CPPT contra o despacho que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 1430201201020730, que corre termos no Serviço de Finanças de Peniche para cobrança de dívida de IRS do ano de 2008.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I - Ao confirmar o indeferimento do requerimento da recorrente, de 22 de Outubro de 2014, no sentido de que fosse declarada a suspensão da execução, o Tribunal *a quo* procedeu a uma errada interpretação e aplicação do Direito, nomeadamente da norma constante do n.º 1, do art. 169º do CPPT.

Uma vez que,

II - A recorrente, em 12/12/2012, deduziu impugnação judicial, tendo por objecto a ilegalidade da dívida exequenda.

E,

III - O efeito suspensivo da execução decorre, desde logo, da circunstância de ter sido deduzida impugnação judicial da dívida exequenda, quando está em causa a sua ilegalidade.

Acresce que,

IV - O regime da suspensão da execução opera “*ope legis*”.

V - O prosseguimento da execução implicaria para a recorrente prejuízos irreparáveis, que não correspondem aos encargos e prejuízos que decorrem para um executado, no âmbito de uma acção executiva, e que lhe são inerentes.

VI – Na situação em apreço verificam-se os pressupostos de que a lei faz depender a atribuição de efeito suspensivo à reclamação, atento o carácter irreversível das consequências que adviriam para a recorrente do comportamento ilegal do recorrido, consubstanciado no indeferimento da declaração da suspensão da execução.

VII – A dita decisão recorrenda é ilegal, por manifesta violação do disposto, nomeadamente, no n.º 1, do art. 169º e n.ºs 1 e 3, do art. 278º, ambos do CPPT.

Termina pedindo a revogação da decisão recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Sul, aquele Tribunal veio, por decisão da respectiva Relatora de 27/04/2015 (fls. 139/144), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, consequentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emite parecer nos termos seguintes:

«A..... recorre da sentença do TAF de Leiria de 13.01.2015 que julgou improcedente a reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Peniche de 23.10.2014 que indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal n.º 1330201201020730.

Sustenta nas “Conclusões” da sua “Alegação de Recurso” que na situação em apreço se verificam os pressupostos de que a lei faz depender a atribuição de efeito suspensivo à execução e que a decisão recorrida viola o disposto no n.º 1 do art. 169.º e n.ºs 1 e 3 do art. 278.º ambos do CPPT.

Vejamos:

Instaurada execução fiscal a mesma suspender-se-á, nos termos previstos no art. 169.º n.º 1 do CPPT, se for constituída ou prestada garantia ou a penhora garantida a totalidade da dívida e do acrescido.

Como deflui do art. 199.º n.º 1 do CPPT e vem sendo jurisprudência constante deste Supremo Tribunal, a idoneidade da garantia afere-se pela capacidade de que a mesma se reveste para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido o que implica que o meio oferecido seja apto, sólido e suficiente para essa finalidade. Para esses efeitos, a penhora vale como garantia (n.º 4 do mesmo preceito).

O indeferimento reclamado fundou-se na insuficiência do bem penhorado para assegurar a efectiva cobrança do crédito exequendo. Para assim decidir a AT teve em conta, para além do montante da dívida exequenda, os ónus que impendiam sobre o imóvel penhorado, datas de registo e montantes garantidos e, como termo de comparação, o VTP actual do imóvel.

O valor patrimonial tributário dos imóveis, apurado nos termos do CIMI, é o valor que é tido em conta na fixação do valor base para a venda em processo de execução fiscal (art.º 250º n.º 1 e 4 do CPPT). E, embora não seja disso que trata o caso vertente e seja certo que, em regra, o valor patrimonial não é coincidente com o valor de mercado, não pode aquele valor deixar de ser um elemento de referência, a par de outros, na ponderação da suficiência da garantia prestada ou da penhora efectuada para assegurar a totalidade da quantia exequenda e do acrescido. Nada pode garantir, na verdade, que na eventual venda executiva o imóvel penhorado venha a ser vendido por um valor superior ao VPT inscrito na matriz. Para mais trata-se, no caso em apreço, de um prédio de recente inscrição matricial (cfr. alínea C do probatório). Elemento relevante na ponderação da suficiência da garantia prestada ou da penhora efectuada serão os ónus e encargos que porventura impendam sobre o bem em questão e quanto a esse aspecto o que resulta da alínea E do probatório é que sobre o imóvel em causa impendem duas hipotecas a favor da, registadas em data anterior à penhora, garantindo um montante global de €273.600,00, valor que é superior ao dobro do valor patrimonial do imóvel.

Ora, tendo em conta que os créditos referentes a IRS não preferem, na respectiva graduação, aos créditos garantidos por hipoteca (art. 111.º do CIRS e art. 686º n.º 1 do C. Civil) ((1) Cfr. Declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do artigo 2º da Constituição, da norma do art. 104 do CIRS (art. 111.º na actual redacção), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil.), mandará a lógica que se conclua como no despacho reclamado *“que o bem penhorado em caso de necessidade de o executar não assegura a efectiva cobrança dos créditos (que) a penhora pretende garantir”*.

Neste contexto, como bem se refere na sentença recorrida, *“a Reclamante só poderia obter a suspensão do processo de execução através da prestação de outra garantia idónea (designadamente, requerendo a substituição da referida garantia por outra de valor suficiente para pagamento da quantia exequenda e do acrescido, ao abrigo do art. 52.º, n.º 7 da Lei Geral Tributária) ou requerendo a isenção da prestação de garantia, à luz do n.º 4 do mesmo artigo”*.

Sendo certo que o regime da suspensão da execução opera *ope legis*, não tendo a decisão do OEF efeito constitutivo, mas antes eficácia meramente declarativa, tal só ocorre se preenchidos os respectivos pressupostos legais e, no caso vertente, tal não se verifica.

Não merece, pois, censura a sentença recorrida, não se vislumbrando, face à tramitação do processo, qual o alcance da alegada violação dos n.ºs 1 e 3 do art. 278.º do CPPT.

Deverá, por isso, salvo melhor entendimento, ser negado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser mantida a sentença recorrida.

É o meu parecer.»

1.6. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

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

A. Corre termos contra a aqui Reclamante, A....., o processo de execução fiscal com o n.º 1430201201020730, proveniente de IRS, no valor total de € 23.348,94 - cfr. documentos de fls. 1 a 3 do processo de execução fiscal (PEF) junto aos autos;

B. Em 12.12.2012, a Reclamante apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria processo de impugnação judicial, que corre termos sob o n.º 1466/12.1BELRA, que tem por objecto a legalidade da dívida exequenda (facto não controvertido; consulta plataforma sitaf);

C. Em 13.01.2014, foi penhorado, no âmbito do processo de execução fiscal referido na alínea A. *supra*, pelo Serviço de Finanças de Peniche, o prédio urbano sito na Rua, n.º.,, correspondente ao artigo 4040 da dita freguesia, concelho de, inscrito na matriz em 2011, com o valor patrimonial actual de € 114.240,00 - cfr. documento a fls. 10 do PEF;

D. Em 07.02.2014, foi registada na Conservatória do Registo Civil, Predial, Comercial e de Automóveis de a penhora a favor da Fazenda Nacional, pelo valor de €20.540,32 - cfr. certidão permanente a fls. 17e 18 do PEF, que se dá por reproduzida;

E. Incidem também sobre o imóvel indicado na alínea B. *supra* os seguintes ónus registados anteriormente à penhora referida na alínea antecedente:

i. Hipoteca Voluntária constituída a favor da, com o montante máximo assegurado de € 197.600,00;

ii. Hipoteca voluntária a favor da, com o montante máximo assegurado de € 76.000,00 - cfr. certidão permanente, a fls. 17 e 18 do PEF;

F. Em 22.10.2014, a Reclamante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças de Peniche pedindo a suspensão do processo de execução fiscal referido em A. com fundamento no disposto no art. 169.º, n.º 1 do CPPT, “*uma vez que se encontra pendente impugnação judicial que tem por objecto a legalidade da dívida exequenda, e se encontra penhorado no âmbito dos mesmos autos bem imóvel de valor suficiente para garantir o pagamento da dívida exequenda e demais encargos*” - cfr. fls. 53 dos autos, que se dá por reproduzida;

G. O requerimento referido na alínea antecedente foi indeferido por despacho de 23.10.2014 da Chefe do Serviço de Finanças de Peniche com os seguintes fundamentos: “*(...) Reportando-se a quantia exequenda a IRS do ano de 2008 (...) e considerando os ónus registados a favor de terceiros e respectivos montantes e datas de registo, os quais ascendem ao capital máximo assegurado de € 272.600,00 e considerando o valor patrimonial actual da coisa penhorada (€114.240,00) concluímos que o bem penhorado em caso de necessidade de o executar não assegura a efetiva cobrança dos créditos cuja penhora pretende garantir.*

Por outro lado, tendo em vista a suspensão da execução, o bem penhorado deveria garantir a importância de € 23.066,27 (n.º 5 do art. 199º do CPPT) o que, considerando o valor do bem penhorado líquido dos ónus (hipotecas) registados a favor de terceiros, tal montante não se mostra minimamente garantido.

Nesse sentido, uma vez que não se mostram observados os requisitos previstos na parte final do n.º 1 do art. 169º, nºs 4 e 5 do artigo 199º, todos do CPPT, indefiro o pedido de suspensão da execução (...) devendo os autos prosseguir seus termos (...).”

- cfr. fls. 60 e 61 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido;

H. A importância em dívida, à data, ascende a €18.453,02 - cfr. informação oficial a fls. 60 dos autos.

3.1. Refira-se, antes de mais, que tendo o recurso sido inicialmente interposto para o TCA Sul e tendo ali sido declarada a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, considerando competente o STA, dado estar em causa apenas matéria de direito, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAS, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT), sendo que as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

3.2. O recurso respeita a reclamação instaurada, nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, na sequência do despacho proferido pelo OEF em 23/10/2014, que indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal, formulado pela executada na sequência da penhora do imóvel identificado na alínea c) do Probatório e da dedução de impugnação judicial contra a liquidação (IRS) subjacente à dívida exequenda.

O pedido de suspensão do processo de execução fundamenta-se em que se encontra pendente a mencionada impugnação judicial que tem por objecto a legalidade da dívida exequenda e se encontra penhorado um bem imóvel de valor suficiente para garantir o pagamento da dívida exequenda e demais encargos.

E enunciando como questão a decidir a de saber se o acto reclamado sofre de vício de violação de lei em virtude de, na sequência da dedução de impugnação judicial, não ter sido suspenso o processo de execução fiscal após a penhora realizada pelo OEF, a sentença recorrida julgou improcedente a reclamação considerando, em síntese, o seguinte:

— De acordo com o regime que resulta do disposto nos arts. 52.º da LGT e 169.º do CPPT, a apresentação de garantia idónea ou a realização de penhora de valor suficiente para assegurar o crédito tributário é condição indispensável para a suspensão de processo de execução fiscal.

— No caso, sobre o bem imóvel penhorado impendem dois ónus com prioridade de registo face à penhora registada a favor da Fazenda Pública, de valor muito superior ao VPT actual do imóvel, o que faz com que o seu valor económico seja reduzido.

— Por isso, a reclamante só poderia obter a suspensão do processo execução através da prestação de outra garantia idónea (designadamente, requerendo a substituição da referida garantia por outra de valor suficiente para pagamento da quantia exequenda e do acrescido, ao abrigo do disposto no art. 52.º, n.º 7 da LGT) ou requerendo a isenção de prestação de garantia, à luz do previsto no n.º 4 do mesmo artigo. Todavia a reclamante não alega, nem demonstra, que tenha apresentado requerimento nesse sentido, pelo que, assim sendo, não estão reunidos os requisitos exigidos pelas citadas normas legais para que a AT possa proceder à suspensão do processo de execução fiscal.

E a discordância da recorrente com o assim decidido assenta, como se viu, numa errada interpretação do n.º 1 do art. 169º do CPPT: no entendimento da recorrente, o efeito suspensivo da execução decorre quer da circunstância de ter sido deduzida impugnação judicial da dívida exequenda, sendo que o regime da suspensão da execução opera “ope legis”, quer da circunstância de o prosseguimento da execução implicar para a recorrente prejuízos irreparáveis que não correspondem aos encargos e prejuízos a suportar pelo executado, inerentes a qualquer acção executiva.

Esta é, portanto, a questão a apreciar.

Vejamos.

4.1. Sob a epígrafe «Suspensão da execução. Garantias», dispõe-se no art. 169º do CPPT (redacção em vigor):

«1 - A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, (a) impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda (...) desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

(...)

6 - Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é disponibilizado no portal das finanças na Internet, mediante acesso restrito ao executado, ou através do órgão da execução fiscal, a informação relativa aos montantes da dívida exequenda e acrescido, bem como da garantia a prestar, apenas se suspendendo a execução quando da sua efectiva prestação.

7 - Caso no prazo de 15 dias, a contar da apresentação de qualquer dos meios de reacção previstos neste artigo, não tenha sido apresentada garantia idónea ou requerida a sua dispensa, procede-se de imediato à penhora.

8 - Quando a garantia constituída nos termos do artigo 195.º, ou prestada nos termos do artigo 199.º, se tornar insuficiente é ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução.

(...))».

4.2. Por sua vez, no art. 199º do mesmo CPPT, sob a epígrafe «Garantias», dispõe-se o seguinte:

«1 - Caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

2 - A garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações.

(...)

5 - No caso de a garantia apresentada se tornar insuficiente, a mesma deve ser reforçada nos termos das normas previstas neste artigo.

(...)

10 - Em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o órgão da execução fiscal ordena ao executado que a reforce ou preste nova garantia idónea no prazo de 15 dias, com a cominação prevista no n.º 8 deste artigo.

(...))».

4.3. A lei confere, pois, à AT uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da mesma AT.

E não obstante a expressão “garantia idónea” se configure como conceito a carecer de densificação, resulta, ainda assim, da conjugação do disposto nos ditos arts. 169º e 199º do CPPT que a idoneidade da garantia se afere pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.

Na verdade, como se pondera no acórdão desta Secção, de 15/2/2012, proc. n.º 0126/12, «Na execução fiscal confluem dois interesses conflitantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia há-de ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado. (...)

Assim se compreende que legislador tenha consagrado no art. 199º do CPPT um conceito amplo de garantia idónea, com vista a acautelar a maior ou menor dificuldade para o executado em

conseguir, sem onerar excessivamente a sua situação, apresentar garantia adequada a suspender a execução. E, no mesmo sentido, se deve entender o facto de não se estabelecer nenhuma preferência ou qualquer graduação das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor eficácia resultante da maior ou menor liquidez imediata.

Em conformidade com a melhor doutrina, diz-se que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (Neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, A Execução Fiscal, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.). No mesmo sentido, estando em causa um pedido de substituição de bens penhorados por garantia bancária, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 7/12/2011, proc. n.º 1006/11, ficou consignado que tal substituição seria admissível, ponto é que “a garantia cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, atenta a previsível duração do processo, pois apenas a garantia da totalidade da dívida exequenda controvertida e acrescido garantem a suspensão da execução até à decisão do pleito”.

Considerando o exposto, podemos extrair desde já uma ilação no sentido de que, quando o n.º 5 do art. 52º da LGT permite, ainda que a título excepcional, a substituição de uma garantia por outra, essa substituição há-de abranger qualquer das garantias previstas no art. 199º do CPPT, porque todas são consideradas idóneas pela lei.

Por outro lado, do exposto resulta igualmente que o prejuízo para o credor na substituição não pode alicerçar-se na melhor ou menor qualidade ou eficácia das garantias em causa.

(...) ... o objectivo do legislador não é dotar a Administração fiscal de garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de “garantia idónea”, que o mesmo é dizer adequada ao fim em vista».⁽¹⁾

Ora, no caso vertente, o despacho de indeferimento que foi objecto da reclamação fundou-se na insuficiência do bem penhorado para assegurar a efectiva cobrança do crédito exequendo: o OEF conclui que o imóvel penhorado não assegura (caso haja necessidade de proceder à respectiva venda) a efectiva cobrança dos créditos que a penhora pretende garantir, dado que tal bem deverá garantir a importância de 23.066,27 Euros mas, considerando, por um lado, os ónus registados a favor de terceiros, os respectivos montantes (que ascendem ao capital máximo assegurado de 272.600,00 Euros) e as datas de registo e considerando, por outro lado, o valor patrimonial actual do imóvel (114.240,00 Euros), então, atendendo ao valor do mesmo, líquido dos ónus (hipotecas) registados a favor de terceiros, aquele montante de 23.066,27 Euros não se mostra garantido.

A esta conclusão a recorrente contrapõe, como se viu, que o efeito suspensivo da execução opera “ope legis” e decorre desde logo de ter sido deduzida a impugnação judicial da dívida exequenda e de o prosseguimento da execução implicar prejuízos irreparáveis que não correspondem aos encargos e prejuízos a suportar pelo executado, inerentes a qualquer acção executiva.

Carece, porém, de razão legal.

4.4. Não sofre dúvida que a suspensão da execução ocorre por força da lei e que, por conseguinte, o despacho que porventura a declare não tem efeito constitutivo mas antes eficácia meramente declarativa, retroagindo os seus efeitos à data da verificação dos pressupostos legais determinantes daquela suspensão (cfr. os acs. desta Secção do STA, de 5/8/2009 e de 16/11/2011, nos procs. n.ºs 0693/09 e 0977/11, respectivamente).

Mas é, precisamente, com referência à verificação de tais pressupostos que, no caso vertente, a questão se coloca, pois que no reclamado despacho de indeferimento do pedido de suspensão da execução se considera que com a penhora do imóvel questionado (enquanto garantia) não está garantida a dívida exequenda, atendendo ao valor patrimonial actual do bem penhorado e aos ónus reais que sobre ele impendem.

Ora se, por um lado, o valor patrimonial tributário dos imóveis (VPT), apurado nos termos do CIMI, é o valor que é tido em conta na fixação do valor base para a venda em processo de execução fiscal (cfr. n.ºs 1 e 4 do art. 250º do CPPT), então, esse valor (ainda que possa não ser totalmente coincidente com o valor de mercado - questão que, no caso, nem sequer se coloca) não pode deixar de ser, como aponta o MP, um elemento de referência, a par de outros, na ponderação da suficiência da garantia prestada ou da penhora efectuada para assegurar a totalidade da quantia exequenda e do acrescido: na verdade, nada pode garantir que na eventual venda executiva, a ocorrer, o imóvel penhorado venha a ser vendido por um valor superior ao VPT inscrito na matriz, tanto mais que, no caso concreto, se trata de um prédio de recente inscrição matricial [cfr. alínea C) do Probatório].

E, assim sendo, a existência dos provados ónus e encargos que impendem sobre o bem em causa, não pode deixar de ser um elemento relevante para a ponderação da suficiência da garantia prestada ou da penhora efectuada. Ou seja, estando a idoneidade da garantia dependente da possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução desta, a determinação de tal impossibilidade, no caso, é suficiente para considerar como inidónea a garantia oferecida pela reclamante, considerando

que relativamente ao imóvel penhorado, estão registadas, em data anterior à penhora [cfr. alínea E) do Probatório], duas hipotecas a favor da, para garantia de um montante global de 273.600,00 Euros (valor que é superior ao dobro do valor patrimonial do imóvel) e considerando que os créditos referentes a IRS não preferem, na respectiva graduação, aos créditos garantidos por hipoteca então não se verificam os pressupostos legais para a pretendida suspensão da execução. Como se diz na sentença, a reclamante só poderia, pois, «... obter a suspensão do processo de execução através da prestação de outra garantia idónea (designadamente, requerendo a substituição da referida garantia por outra de valor suficiente para pagamento da quantia exequenda e do acrescido, ao abrigo do art. 52.º, n.º 7 da Lei Geral Tributária) ou requerendo a isenção da prestação de garantia, à luz do n.º 4 do mesmo artigo».

Em suma, a sentença recorrida decidiu de acordo com a lei aplicável, não sofrendo do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, por errada interpretação e consequente violação do disposto no n.º 1 do art. 169.º e dos n.ºs 1 e 3 do art. 278º, ambos do CPPT.

DECISÃO

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

Lisboa, 1 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Cfr. também no mesmo sentido, entre outros, os acs. desta secção do STA, de 30/1/2013, proc. n.º 034/13; de 21/9/2011, proc. n.º 0786/11; de 11/7/2012, proc. n.º 730/12; e de 10/10/2012, proc. n.º 0916/12; bem como, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado, 6ª ed., Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199º, pp. 411/412.

(²) Face ao disposto no n.º 1 do art. 686º do CCivil e à declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, do anterior art. 104.º do CIRS (a que corresponde o actual art. 111.º) na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do CCivil.

Acórdão de 1 de Julho de 2015.

Assunto:

Excepção de caso julgado. Litigância de má-fé. Multa.

Sumário:

- I — Se, na sequência do trânsito em julgado da decisão que julgou improcedente a reclamação judicial deduzida contra a penhora pelo executado, este, na sequência da notificação da nova data designada para a venda, vem novamente reclamar contra o mesmo acto e com os mesmos fundamentos, não enferma de erro de julgamento a sentença que, julgando verificada a excepção do caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância.*
- II — Nessas circunstâncias, porque o executado não podia ignorar a falta de fundamento da sua pretensão (já judicialmente apreciada por decisão transitada em julgado) e porque a actuação do executado só se compreende em ordem a perturbar a tramitação do processo de execução fiscal, justifica-se a condenação dele em multa por litigância de má-fé.*

Processo: 726/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 174/15.6BEVIS

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (doravante Reclamante ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, com fundamento na excepção de caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância na reclamação que aquele deduziu ao

abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pedindo a anulação da penhora, bem como condenou o Reclamante no pagamento de uma multa como litigante de má-fé.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. O presente recurso vem interposto de decisão que julgou improcedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal e, em consequência, manteve o acto de penhora do bem imóvel em causa, mais precisamente: “a) julga-se procedente a excepção dilatória de caso julgado e, em consequência, absolve-se a Fazenda Pública da instância; b) condena-se o Reclamante no pagamento de uma multa no montante de 0,5 U.C.”

2. Assim, para haver caso julgado tem de se verificar a identidade quanto a: Sujeitos; Pedido; e Causa de pedir.

3. Ora, em ambos os casos que a douta sentença refere, a causa de pedir é diferente, já que na base de ambas as reclamações encontram-se ofícios diferentes, que se reconduzem a diferentes actos jurídicos.

4. As pretensões formuladas em ambas as acções emergem, na verdade, de factos jurídicos genéticos diferentes.

5. Consequentemente, os pedidos também serão diferentes já que relacionam-se com actos jurídicos diferentes: notificações/despachos.

6. Não se verificando, deste modo, a triplíce identidade.

7. Assim sendo, incorreu a douta sentença recorrida em erro de julgamento ao julgar a excepção de caso julgado procedente.

8. Quanto à condenação do recorrente, atribuir ou considerar de má fé a sua pretensão de sindicar o acto praticado pelo chefe de finanças é de considerar no mínimo reprovável.

9. Pois, quem realiza a acção da justiça são os tribunais, e não a Autoridade Tributária.

10. Ora, não nos podemos esquecer que o acto subjacente a estes autos é uma reclamação, não de um despacho/sentença/acórdão, mas sim de uma decisão da Administração Fiscal.

11. Não se podendo considerar que seja função desta entidade realizar a justiça.

12. Em face do exposto, não se pode concluir que o recorrente visou “impedir ou entorpecer a acção da justiça”.

13. Finalmente, ainda quanto a esta questão, na contestação é pedida a condenação do A. não numa multa e numa indemnização, mas sim numa “sanção pecuniária”.

14. Assim, houve uma condenação num pedido diverso.

15. Em face do exposto, a douta sentença incorreu, salvo o devido respeito, numa errada apreciação de facto e de direito do caso presente, sendo, consequentemente, nula.

16. Sendo, ainda, nula, por ter violado ou dado errada interpretação ao disposto nos artigos 542.º e 581.º, ambos do CPC, e artigo 202.º da CRP; sendo igualmente nula de acordo com o art. 615.º, n.º 1, alínea e), do CPC, por ter condenado em objecto diverso do pedido.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser revogada a douta decisão recorrida e substituída por outra que esteja de harmonia com a lei».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.4 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.5 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu afastou a possibilidade da ocorrência da nulidade por condenação em objecto diverso do pedido.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso. Isto, após enunciar as questões a apreciar e decidir como sendo as de saber «se não se verifica identidade quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, de que depende a excepção dilatória de caso julgado, nos termos dos artigos 542.º e 581.º do CPC e ainda do 202.º da CRP» e «se a sentença é nula, de acordo com o art. 615.º n.º 1 alínea c) do C.P.C., ao ter [...] condenado em multa, objecto diverso do pedido formulado na contestação de condenação em “sanção pecuniária”», com a seguinte fundamentação:

«Estão em causa os termos do processo que dá origem ao n.º indicado em referência e do processo de reclamação n.º 50/14.0BEVIS que o presente antecedeu.

No caso dos autos reclama-se de venda por proposta em carta fechada e no dito outro processo reclamou-se de venda por leilão electrónico.

No entanto, em ambos os casos, após o reclamante ter sido notificado da data para a venda de imóvel, conforme despacho do chefe do serviço de finanças de S. Pedro do Sul, veio o reclamante em ambos a pedir a revogação da respectiva penhora e a nulidade de todo o processado posterior com os fundamentos reproduzidos nos pontos 7 e 16 da matéria de facto dado como assente na sentença recorrida.

A sentença proferida no dito processo transitou já em julgado.

Ora, ainda que no caso dos autos se tenha reagido à venda por proposta em carta fechada, quando no dito outro processo tal ocorreu quanto a venda por leilão electrónico, o objecto do processo era em ambos a penhora efectuada, relativamente ao que foram invocadas causas específicas a implicar a invalidade da venda.

Afigura-se não ser de pôr em causa o decidido considerando ser idêntico o objecto do processo e ter-se formado caso julgado material, ainda que diverso o pedido imediato no que se refere à venda na dita nova modalidade, de acordo com o decidido no acórdão do S.T.A. de 7-2-11 proferido no processo n.º 419/11, acessível em www.gdsi.pt:

“I- Os limites objectivos do caso julgado definem-se por referência ao objecto do processo.

II- No processo de anulação de actos tributários o objecto do processo define-se necessariamente por referência a um acto inválido: o pedido imediato do impugnante corresponde à eliminação do acto impugnado da ordem jurídica, e com ela, a cessação da situação lesiva por ele causada; e a causa de pedir, às específicas causas de invalidade invocadas.

III- Mas o facto do acto ser um elemento essencial da acção impugnatória, não permite concluir que o objecto do processo se identifique com ele, pois, subjacente à pretensão anulatória existe sempre uma relação material constituída pela definição introduzida pelo acto na ordem jurídica e pela lesão que ele causa à posição jurídica subjectiva do impugnante.

IV- O caso julgado material estende-se assim ao juízo que o tribunal faz sobre os pressupostos de que depende o exercício do poder consubstanciado no acto ou sobre a ocorrência de factos impeditivos ou extintivos que obstem a esse exercício.

V- Por isso, há identidade de objecto se já existir uma sentença transitada em julgado que apreciou os concretos fundamentos de facto e de direito em que se baseia a pretensão anulatória do acto impugnado.”

Também quanto à condenação na multa de 0,5 UC por litigância de má fé, parece não ser de acolher o invocado quanto a nulidade por não ocorrer condenação em pedido diverso do formulado.

Com efeito, a multa aplicada é uma “sanção pecuniária” ainda que “de tipo processual” – neste sentido, Salvafor da Costa em Regulamento de Custas Processuais Anotado, Almedina, 2013, p. 329 – e não propriamente uma “indenização” por prejuízos causados à parte contrária, o que não ocorreu».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.8 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida i) enferma de nulidade «por ter condenado em objecto diverso do pedido» (cfr. conclusões n.ºs 13 a 16) e incorreu em erros de julgamento ii) quando considerou verificada a excepção do caso julgado (cfr. conclusões 2 a 7) e iii) ao condenar o Reclamante como litigante de má-fé (cfr. conclusões 8 a 12).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com relevância para a decisão sobre a excepção deduzida, em resultado da apreciação dos documentos dos autos e do processo executivo apenso, mostram-se provados os seguintes factos:

1. Contra a Reclamante, foi instaurado, em 24.11.2012, o processo de execução fiscal n.º 2640201201011324, por dívidas de IMI referentes ao ano de 2011, no valor de 2.194,94 €. – cfr. fls. 1/3 do processo executivo apenso.

2. No âmbito da execução fiscal, foi penhorado o prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente, com a afectação de Serviços, composto por 2 pisos e 4 divisões, com a área total do terreno de 2.935 m², inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o artigo 666 e descrito na Conservatória do Registo Predial de São Pedro do Sul, ainda como lote de terreno para construção, sob a descrição 594 da referida freguesia, com o valor atribuído de 173.950,00 € – cfr. auto de penhora de fls. 17 do processo executivo apenso.

3. A penhora a que alude o ponto anterior foi registada na Conservatória do Registo Predial de São Pedro do Sul através da apresentação n.º 2191 de 30.10.2013 – cfr. fls. 27 do processo de execução fiscal apenso.

4. Por despacho datado de 13.12.2013, o Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul agendou a venda judicial do bem identificado no ponto 2 por meio de leilão electrónico para 13.02.2014, pelas 10h00 – cfr. fls. 33 do processo de execução fiscal apenso.

5. Em 06.01.2014, através do ofício n.º 2, de 02.01.2014, remetido por carta registada com aviso de recepção, foi o Reclamante notificado do despacho a que alude o ponto anterior – cfr. fls. 36 do processo de execução fiscal apenso.

6. Em 14.01.2014 o ora Reclamante deduziu reclamação, nos termos do artigo 276.º e ss. do C.P.P.T., constante de fls. 43 e ss. do processo executivo apenso e cujo teor se tem por reproduzido.

7. Na referida reclamação o Reclamante alega o seguinte:

- a notificação não preenche os requisitos legais, sendo omissa quanto à fundamentação;*
- falta de notificação do despacho que ordenou a penhora e do auto de penhora;*

- falta de fundamentação, quer em termos fácticos, quer de direito, da decisão proferida pelo Serviço de Finanças;

- a penhora e inerente venda irão desencadear um prejuízo irreparável ao requerente;

- é desproporcional o valor do bem em causa comparado com o valor da quantia exequenda;

8. Por despacho datado de 13.02.2014, o Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul, em face da reclamação apresentada na qual foi invocado prejuízo irreparável, determinou a suspensão da abertura de venda, que se encontrava agendada para aquele dia, até ao trânsito em julgado da decisão que viesse a ser proferida – cfr. fls. 192 do processo de execução fiscal apenso.

9. A reclamação do acto do órgão de execução fiscal correu termos por este Tribunal sob o n.º 50/14.0BEVIS.

10. Por sentença datada de 30.04.2014 foi a reclamação julgada totalmente improcedente – cfr. fls. 103 e ss. do processo de execução fiscal apenso.

11. O Reclamante interpôs recurso para o TCAN que, por acórdão datado de 30.09.2014, negou provimento ao recurso – cfr. fls. 159 e ss. do processo executivo apenso.

12. A decisão referida no ponto anterior transitou em julgado.

13. Em 20.01.2015, o Chefe de Finanças de S. Pedro do Sul determinou a realização da venda para 17.03.2015, pelas 10h00, por meio de proposta em carta fechada – cfr. fls. 225 do processo executivo apenso.

14. O Reclamante foi notificado do despacho mencionado no ponto anterior, na pessoa do seu mandatário judicial, através do ofício n.º 80, expedido por correio registado com aviso de recepção assinado em 22.01.2015 – cfr. fls. 228 e ss. do processo executivo apenso.

15. Em 06.02.2015 deu entrada no Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul a petição inicial que deu origem aos presentes autos de reclamação de acto do órgão de execução fiscal, cujo teor se tem por reproduzido – cfr. fls. 239 e ss. do processo executivo apenso.

16. Na referida reclamação o Reclamante alega o seguinte:

- a notificação não preenche os requisitos legais porquanto é omissa quanto à fundamentação;

- falta de citação da penhora do prédio em causa, bem como da reversão da quantia exequenda, pelo que lhe foram coarctados os mais elementares direitos de defesa;

- a decisão proferida pelo Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul é omissa quanto à fundamentação do acto, quer em termos fácticos, quer de direito;

- a penhora e inerente venda irá desencadear um prejuízo irreparável ao requerente;

- o valor do bem em causa é desproporcional ao valor da quantia exequenda, e também ao valor de mercado».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Instaurada uma execução fiscal contra o ora Recorrente, este, notificado do dia designado dia para a venda do bem imóvel aí penhorado, a efectuar por meio de leilão electrónico, apresentou reclamação, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, pedindo a revogação (leia-se anulação) do acto que ordenou a penhora. Essa reclamação, que correu termos sob o n.º 50/14.0BEVIS, foi julgada improcedente por decisão transitada em julgado.

Ulteriormente, foi o Executado notificado da nova data designada para a venda do mesmo imóvel, desta feita por meio de propostas em carta fechada. Veio então o Executado deduzir a presente reclamação judicial, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, pedindo de novo a revogação (leia-se anulação) do acto que ordenou a penhora.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, considerando que esta reclamação judicial mais não era do que a repetição da anterior, julgou verificada a excepção do caso julgado e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância, tudo nos termos do disposto nos arts. 576.º, n.º 2, 577.º, alínea i), e 578.º, do Código de Processo Civil (CPC). Mais condenou o Reclamante como litigante de má-fé, ao abrigo do disposto no art. 542.º do CPC.

O Executado e Reclamante discorda da sentença e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo.

Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende que a sentença é nula «por ter violado ou dado errada interpretação ao disposto nos artigos 542.º e 581.º, ambos do CPC, e artigo 202.º da CRP» (cfr. conclusões 15 e 16). Mas, salvo o devido respeito, o que o Recorrente pretende é, não invocar uma nulidade da sentença, mas um erro de julgamento em que a mesma terá incorrido. Vejamos: como é sabido, o recurso jurisdicional tem como objecto a sentença recorrida e destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la.

Ora, quando o Recorrente invoca que a sentença fez errada interpretação e aplicação das normas em que se baseia a decisão – ou seja, do disposto nos arts. 542.º e 581.º do CPC, o primeiro que prevê e estipula as sanções para a litigância de má-fé e o segundo, no que ora interessa, os requisitos do caso

julgado – não está, manifestamente, a assacar-lhe um vício formal, um vício na elaboração da sentença, mas sim um erro de julgamento, um vício substancial, no processo de formação da decisão.

Este errado enquadramento do vício imputado à sentença não significa que o mesmo não será conhecido, quer porque este tribunal de recurso não está impedido de apreciar como erro de julgamento aquilo que é apresentado pelo recorrente como nulidade da sentença ⁽¹⁾ – já que lhe cabe, na sua função jurisdicional, não apenas interpretar e aplicar a lei, mas também interpretar e apreciar correctamente, sem formalismo exagerados, os factos alegados, sendo livre na sua qualificação jurídica, como resulta do n.º 3 do art. 5.º do CPC ⁽²⁾ –, quer porque o Recorrente invoca o erro de julgamento relativamente à interpretação e aplicação das referidas normas legais.

Assim, as questões que cumpre apreciar e decidir, como adiantámos em 1.8, são as seguintes:

i) saber se a sentença enferma de nulidade da sentença «*por ter condenado em objecto diverso do pedido*», na medida em que a Fazenda Pública na contestação pediu que o Reclamante fosse condenado numa «*sanção pecuniária*», mas a condenação proferida foi em multa (cfr. conclusões n.ºs 13 a 16); saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento

ii) por ter considerado verificar-se a excepção do caso julgado, uma vez que não pode considerar-se estarem verificados os respectivos requisitos, designadamente a identidade de causas de pedir e de pedidos (cfr. conclusões 2 a 7) e

iii) por ter condenado o Reclamante como litigante de má-fé, quando este se limitou a pretender a sindicância judicial de um acto praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças, não podendo considerar-se que este exerça funções de administração de justiça, o que impede a verificação do requisito da má-fé que a Juíza lhe imputou, qual seja o de impedir ou entorpecer a acção da justiça (cfr. conclusões 8 a 12).

2.2.2 DA NULIDADE DA SENTENÇA POR CONDENAÇÃO EM OBJECTO DIVERSO DO PEDIDO

Salvo o devido respeito, mal se compreende a argumentação do Recorrente, que sustenta a existência de nulidade por condenação em objecto diverso do pedido com o fundamento de que a Fazenda Pública pediu que o Reclamante fosse condenado em “*sanção pecuniária*” e o Tribunal condenou-o em multa.

Desde logo, porque, como bem salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, louvando-se nos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, «*estando o excesso de condenação excluído da lista de nulidades que consta do presente art. 125.º, ele não poderá ser considerado como tal, designadamente por aplicação subsidiária do art. 668.º [hoje, art. 615.º], n.º 1, do CPC pois, a única utilidade da reprodução das restantes nulidades neste previstas e não da referida na sua alínea e), não pode deixar de ser afastar tal qualificação nas situações enquadráveis nesta última*», motivo por que «*nestas situações será aplicável o regime jurídico dos erros de julgamento*» ⁽³⁾.

Depois, porque a multa que lhe foi aplicada mais não é do que uma sanção pecuniária, motivo por que não alcançamos o que pretende o Recorrente ao afirmar que foi condenado em objecto diverso do pedido.

Seja como for, a condenação a multa como litigante de má-fé nem sequer está dependente de pedido, podendo o tribunal arbitrá-la oficiosamente, como resulta do n.º 1 do art. 542.º do CPC, que apenas faz depender de pedido da parte contrária a condenação em indemnização também aí prevista. Na verdade, a questão da má-fé e suas consequências não tem a ver com o julgamento do mérito da causa, sendo, no que à multa se refere, uma sanção que visa «*desempenhar a função de qualquer pena: punir o delito cometido (função repressiva) e evitar que o mesmo ou outros o pratiquem de futuro (função preventiva)*» ⁽⁴⁾.

Assim, sempre salvo o devido respeito, no âmbito da condenação como litigante de má-fé, nem sequer faz sentido invocar a nulidade por condenação em objecto diverso do pedido, uma vez que sempre o juiz pode, *sponte sua* e após apuramento da responsabilidade da parte pelo seu comportamento processual, condená-la em multa.

Improcede, pois, a invocada nulidade da sentença.

2.2.3 DOS ERROS DE JULGAMENTO

2.2.3.1 DA EXCEPÇÃO DO CASO JULGADO

O Recorrente manifesta discordância com a sentença na parte em que nesta se julgou verificada a excepção do caso julgado. Considera que não está verificada a tríplice identidade requerida pelo art. 581.º do CPC ⁽⁵⁾, na medida em que numa e noutra reclamação judicial «*a causa de pedir é diferente, já que na base de ambas as reclamações encontram-se ofícios diferentes, que se reconduzem a diferentes actos jurídicos*», bem como os pedidos são diferentes, uma vez que «*relacionam-se com actos jurídicos diferentes: notificações/despachos*». Vejamos:

De acordo com o disposto no art. 580.º do CPC, a excepção do caso julgado ⁽⁶⁾ pressupõe a repetição de uma causa, estando a primeira causa decidida por sentença que já não admita recurso ordinário (cfr. n.º 1) e visa evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir a decisão anterior (cfr. n.º 2).

Para a verificação do caso julgado há, pois, que aferir da identidade das causas, com vista a determinar se uma é, ou não, a repetição da outra. «*Para sabermos se há ou não repetição da acção, deve atender-se não só ao critério formal (assente na tríplice identidade dos elementos que definem a acção) fixado e desenvolvido no art. 498.º [hoje, art. 581.º], mas também à directriz substancial traçada no n.º 2 do artigo 497.º [hoje, art. 580.º], onde se afirma que a excepção da litispendência (tal como a do caso julgado) tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior*»⁽¹⁾.

O Recorrente questiona a verificação da identidade de causas de pedir e de pedidos, mas não tem razão.

Desde logo, quanto ao pedido, é manifesto que a pretensão de tutela jurisdicional que o ora Recorrente visava obter numa e noutra reclamação é precisamente a mesma: a anulação da penhora, para o qual utilizou em ambas a mesma fórmula «*requer a V. Ex.ª se digne [...] ordenar a revogação do acto que ordenou a penhora*» (cfr. fls. 16 dos presentes autos e fls. 53 da cópia do processo de execução fiscal).

Quanto à causa de pedir – ou seja, quanto aos factos concretos que servem de fundamento ao pedido – é também manifesta a identidade entre a presente reclamação e a apresentada pelo ora Recorrente em 14 de Janeiro de 2014, como resulta da leitura das petições de uma e outra e bem salientou a Juíza na sentença recorrida.

Sustenta o Recorrente que a sentença fez errado julgamento a esse propósito, argumentando nesse sentido com o facto de que «*na base de ambas reclamações encontram-se officios diferentes, que se reconduzem a diferentes actos jurídicos*», pelo que, não só «*a causa de pedir é diferente*», como «*os pedidos também serão diferentes*».

Salvo o devido respeito, a argumentação do Recorrente arranca de um menos correcto entendimento conceptual sobre o pedido e a causa de pedir.

Inquestionavelmente, o ora Recorrente pediu nas duas reclamações a anulação do mesmo acto de penhora e pediu-a, em ambas, com os mesmos fundamentos. A circunstância de o ter feito na sequência da notificação de diferentes actos – a marcação da venda por leilão electrónica, primeiro, e a marcação da venda por apresentação de propostas em carta fechada, depois – não tem a virtualidade de reabrir a possibilidade de discutir em tribunal as questões que foram já decididas judicialmente. Note-se que as reclamações não são contra os actos notificados num e noutro dos referidos officios, mas contra a penhora.

Aliás, embora não tenha sido por aí que avançou a Juíza do Tribunal *a quo*, sempre se dirá que há muito estava ultrapassado o prazo de que dispunha para discutir judicialmente a legalidade do acto de penhora.

Assim sem necessidade de outros considerandos, o recurso não merece provimento quanto ao erro de julgamento que assacou à sentença no que respeita à excepção do caso julgado.

2.2.3.2 DA CONDENAÇÃO COMO LITIGANTE DE MÁ-FÉ

O Recorrente discorda também da sentença quanto à condenação em multa como litigante de má-fé.

Afastamos já o primeiro vício que assacou a essa decisão, invocado sob a veste de nulidade por condenação em objecto diverso do pedido e que, como deixámos dito, só pode ser apreciado como erro de julgamento: nada obsta a que o juiz, independentemente de qualquer pedido efectuado pela parte contrária, condene qualquer das partes como litigante de má-fé.

Vejamos agora se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu fez correcto julgamento ao condenar o Reclamante em multa, julgamento que, após diversos considerandos quanto à litigância de má-fé, fez assentar no entendimento de que «*a presente reclamação é em tudo semelhante à anteriormente apresentada e julgada nos mesmos autos de execução fiscal, tendo a anterior reclamação sido indeferida e o indeferimento confirmado pelo TCAN*» e de que estes factos «*não coibiram o Reclamante de pôr em causa factos que, na anterior reclamação, ficaram estabelecidos no probatório*», o que a levou a concluir que «*o Reclamante, com a conduta adoptada, visa conscientemente impedir a marcha do processo de execução fiscal, utilizando a reclamação com fins dilatatórios, pelo que se justifica a condenação numa multa que se fixa em 0,5 U.C.*».

O Recorrente entende, em síntese, que não pode considerar-se que tenha litigado com vista a impedir ou entorpecer a acção da justiça, pois se limitou a pretender a sindicância judicial de um acto praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças, não podendo considerar-se que este exerça funções de administração de justiça, sob pena de violação do disposto no art. 202.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

É manifesto o erro em que incorre o Recorrente: o que está em causa não é a possibilidade de sindicância judicialmente os actos praticados pela autoridade administrativa em sede de execução fiscal, a qual está sempre garantida (cfr. art. 103.º da Lei Geral Tributária e 276.º do CPPT); o que está em causa é o comportamento do ora Recorrente, que, como bem salientou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, não se coibiu de suscitar novamente em sede de reclamação judicial as mesmas questões

que aí suscitara anteriormente e que foram indeferidas por decisão transitada em julgado. Ademais, note-se bem, como ficou referido na sentença recorrida, nesta nova reclamação judicial volta a alegar factualidade em sentido contrário à factualidade que aquela primeira decisão deu como provada.

Como resulta do disposto no art. 542.º, n.º 2, alíneas a) e d), do CPC⁽⁸⁾, a condenação da parte como litigante de má-fé, assenta na verificação de um pressuposto de responsabilidade subjectiva: a culpa ou negligência grave, para daí se poder concluir que deduziu pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorar ou feito dos meios processuais um uso manifestamente reprovável.

Foi ponderando as circunstâncias concretas da situação *sub judice* que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu concluiu que o ora Recorrente, ao deduzir reclamação «em tudo semelhante à anteriormente apresentada e julgada nos mesmos autos de execução fiscal, tendo a anterior reclamação sido indeferida e o indeferimento confirmado pelo TCAN», não podia ignorar a falta de fundamento da pretensão deduzida e com essa conduta «visa conscientemente impedir a marcha dos autos do processo de execução fiscal, utilizando a reclamação com fins dilatatórios». Ou seja, ao colocar ao Tribunal as mesmas questões, para as quais já obteve decisão com trânsito em julgado, pode concluir-se, não apenas pela falta de fundamento razoável da sua pretensão, mas também que o Reclamante apenas pretende perturbar a tramitação do processo de execução fiscal, o que tudo permite a condenação dele em multa.

O único fundamento avançado pelo Recorrente para contrariar esse julgamento, dissemo-lo já, foi a natureza não judicial da actuação do chefe do serviço de finanças na execução fiscal, numa alegação que, salvo o devido respeito, desloca a discussão da questão, que deve centrar-se em torno do uso dos meios de reacção judicial contra essa actuação.

Acompanhamos a sentença no juízo de reprovação do comportamento do Reclamante. Foi esse comportamento, manifestamente censurável, que a Juíza do Tribunal *a quo* sancionou; não foi o simples recurso ao tribunal em ordem a ver judicialmente sindicado um acto do órgão da execução fiscal, como alega o Recorrente. Por isso, concordamos com esse julgamento⁽⁹⁾.

O recurso, também neste segmento, não pode ser provido.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Se, na sequência do trânsito em julgado da decisão que julgou improcedente a reclamação judicial deduzida contra a penhora pelo executado, este, na sequência da notificação da nova data designada para a venda, vem novamente reclamar contra o mesmo acto e com os mesmos fundamentos, não enferma de erro de julgamento a sentença que, julgando verificada a excepção do caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância.

II - Nessas circunstâncias, porque o executado não podia ignorar a falta de fundamento da sua pretensão (já judicialmente apreciada por decisão transitada em julgado) e porque a actuação do executado só se compreende em ordem a perturbar a tramitação do processo de execução fiscal, justifica-se a condenação dele em multa por litigância de má-fé.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 1 de Julho de 2015. – *Francisco Rothes* (relator) – *Aragão Seia* – *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 24 de Maio de 2005, do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo, proferido no processo n.º 46592, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2005 (<https://dre.pt/pdfgratificacao/2005/32020.pdf>), págs. 851 a 858, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/04a9e00ea6eb7a918025701a004f552c?OpenDocument>;

- de 7 de Novembro de 2012, desta Secção de Contencioso Tributário, proferido no processo n.º 1109/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Novembro de 2013 (<https://dre.pt/pdfgratificacao/2012/32240.pdf>), págs. 3406 a 3412, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8673ffdcf026532480257abb003306da?OpenDocument>.

⁽²⁾ «O juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito».

⁽³⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 13 ao art. 125.º, págs. 368/368.

⁽⁴⁾ ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, 3.ª edição, pág. 279.

⁽⁵⁾ «1 - Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico. Nas acções reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas acções constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido».

⁽⁶⁾ O caso julgado está previsto como excepção dilatória na alínea i), do art. 577.º, do CPC.

⁽⁷⁾ ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 2.ª edição, Coimbra Editora, pág. 302.

⁽⁸⁾ «2 - Diz-se litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave:

a) Tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar;

[...]

d) Tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão».

⁽⁹⁾ Neste sentido, vide, por mais recente, o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 23 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 885/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/11c9d15e2f2fc7f380257d2000483745?OpenDocument>.

Acórdão de 1 de Julho de 2015.

Processo n.º: 1753/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., com os sinais dos autos, notificada que foi da decisão sumária proferida pelo Tribunal Constitucional que não admitiu o seu recurso, vem requerer a este Supremo Tribunal a apreciação da nulidade do acórdão proferido a fls. 349 a 358 dos autos por falta de fundamentação e omissão de pronúncia relativamente às seguintes questões:

-inexiste qualquer fundamentação no acórdão para considerar que no âmbito do CPPT este prazo (o de dedução do recurso de revisão) é diferente dos restantes ramos do direito, cfr. artigo 615º, n.º 1, al. b) do CPC;

-omissão de conhecimento officioso da excepção da prescrição, cfr. artigo 615º n.º 1, al. d) do CPC;

-inexiste qualquer fundamentação sobre a qualificação do “tipo” da “nova acção”, ou seja, inexistente falta de fundamentação sobre qual a previsão normativa que a regula, cfr. artigo 615º n.º 1, al. b) do CPC.

Com interesse dispõe o artigo 615º do CPC:

1 - É nula a sentença quando:

a) Não contenha a assinatura do juiz;

b) Não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;

c) Os fundamentos estejam em oposição com a decisão ou ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a decisão ininteligível;

d) O juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento;

e) O juiz condene em quantidade superior ou em objeto diverso do pedido.

2 - A omissão prevista na alínea a) do número anterior é suprida officiosamente, ou a requerimento de qualquer das partes, enquanto for possível colher a assinatura do juiz que proferiu a sentença, devendo este declarar no processo a data em que após a assinatura.

3 - Quando a assinatura seja aposta por meios eletrónicos, não há lugar à declaração prevista no número anterior.

4 - As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n.º 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário, podendo o recurso, no caso contrário, ter como fundamento qualquer dessas nulidades.

Como tem sido entendimento uniforme deste Supremo Tribunal, bem como da doutrina mais autorizada, a nulidade a que alude a alínea b), falta de fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, apenas ocorre quando a fundamentação seja absolutamente inexistente e já não quando a fundamentação seja incorrecta ou meramente deficiente ou insuficiente, cfr., entre outros, acórdão datado de 07/11/2012, rec. n.º 01109/12.

Como bem se percebe da leitura do acórdão proferido nos autos a fls. 349 a 358, o mesmo encontra-se devida e suficientemente fundamentado, não ocorrendo a falta de fundamentação no tocante à matéria de facto, que de resto era a que vinha fixada pelas instâncias, nem sequer se encontra em falta quanto à fundamentação de direito, foram invocados diversos preceitos legais do CPC, do CC e ainda do CPPT.

Ou seja, não se verifica a absoluta falta de fundamentação a que alude o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 615º do CPC.

E também não ocorre a omissão de pronúncia a que alude a alínea d) do mesmo preceito legal, no tocante à excepção da prescrição.

Na verdade, este preceito legal deve ser lido em conjugação com o disposto no artigo 608º, n.º 2 do CPC (o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras) e com o disposto no artigo 125º do CPPT.

Como resulta expressamente deste n.º 2 do artigo 608º em conjugação com o artigo 615º, n.º 1, al. d), só ocorre a nulidade da decisão jurisdicional quando o juiz devesse conhecer de determinada questão suscitada pelas partes, por o seu conhecimento não estar prejudicado pela solução dada a outra ou outras questões, sendo que a não pronúncia sobre questões de conhecimento officioso (quando as mesmas não foram invocadas pelas partes) não acarreta a nulidade da decisão, cfr. acórdão deste STA, datado de 25/01/2012, rec. n.º 0802/11.

Além do mais, a questão da prescrição no âmbito do processo de impugnação (como o dos autos) não é de conhecimento officioso, cfr. acórdão datado de 02/05/2012, rec. n. 01174/11, pelo que, sempre haveria razões para o seu não conhecimento, quer porque não se trata do meio processual adequado para o efeito, quer porque esta nova instância a que a recorrente deu início foi julgada extemporânea, ficando, por isso, o Tribunal impedido de conhecer de qualquer outra questão que se prenda com a forma ou o mérito da pretensão.

Pelas razões expostas, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir as requeridas nulidades.

Custas pela arguente das nulidades, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 1 de Julho de 2015. – *Aragão Seia* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Francisco Rothes*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Inutilidade superveniente da lide.

Sumário:

A inutilidade superveniente da lide (al. e) do actual art. 277.º do CPC – correspondente ao anterior art. 287.º) ocorre quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de ter todo o interesse e utilidade, conduzindo, por isso, à extinção da instância, pois que a pretensão do autor não poderá, então, manter-se, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou por se encontrar fora do esquema da providência pretendida.

Processo n.º 163/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na impugnação judicial deduzida contra «as liquidações parciais» de Contribuição Autárquica relativas aos anos de 1999 e 2001.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1º - A recorrente impugnou pedindo a anulação das liquidações de CA, dos anos de 1999 e 2001 (parcial) no montante de 11.654,38 €, em relação ao artigo 10.456 implantado no lote 2 e, porque paga, a sua restituição acrescido de juros. Docs. 1 e 2.

2º - A recorrente exerce a actividade de compra de terrenos para construção, construção e venda dos mesmos prédios e venda e comprou um terreno e loteou-o em 5 lotes.

3º - O lote número 1 por acordo foi cedido à CMC.

4º - A recorrente levantou edifícios nos lotes 2, 3, 4 e 5.

5º - No lote número 2 foi edificado um edifício em propriedade horizontal, foi apresentada a sua inscrição matricial a 6/01/99 e posteriormente a declaração de substituição em 01/02/99. Doc. junto.

6º - A recorrente requereu a 31/03/1999 a suspensão de liquidação de Contribuição autárquica, prevista na alínea f) do artigo 10º do CCA. Doc. junto.

7º - A AF enviou para liquidação pelos serviços Centrais de DGCI, os valores patrimoniais relativos a este imóvel.

8º - O lote 2 deu lugar ao imóvel urbano artigo matricial 10456 composto das fracções A, AE, AF, AG, C a Z, 11 fracções autónomas.

9º - Na liquidação do ano de 2001 (doc. 1) só o artigo 10456 (lote 2) deverá gozar da suspensão (anulação parcial) no valor de 3.677,27 €.

10º - Na liquidação do ano de 1999 (doc. 2) só o artigo 10456, deve ter suspensão do pagamento de CA.

11º - O lote 2 (artigo 10456) constava das existências da impugnante, e o requerimento de pedido de suspensão, foi tempestivamente apresentado (prazo de 90 dias da participação da declaração modelo 129 para inscrição matricial), foi cumprindo com o disposto no número 1 alínea B) do n.º 11 do CCA conforme artigo 6º.

12º - A sentença em crise extinguiu a instância por inutilidade superveniente com o fundamento que o objectivo da impugnação havia sido alcançado uma vez que a AF havia reconhecido a não sujeição do artigo 10456 (lote 2) e não conheceu do pedido.

13º - A recorrente tinha ainda em curso outros dois autos de impugnação, em relação aos outros lotes, autos 8/04.7 BECBR e 12/2002.

14º - Nos autos 8/04.7, foi proferida igual decisão de extinção por inutilidade superveniente da lide porquanto tinha sido reconhecida não sujeição.

15º - Foi pedida a aclaração nestes autos e no 8/04.7 com o fundamento que o pedido da impugnação se traduzia na anulação do imposto liquidado e devolvido porque pago, com acréscimo de juros.

16º - O senhor juiz reformulou nos autos 8/04.7 a sua decisão e veio a dar provimento à Impugnação.

17º - A recorrente nestes autos a melhor habilitar o senhor juiz pediu aclaração e juntou cópia da decisão dos autos 8/04.7. Docs. juntos.

17º - O senhor juiz recusou a aclaração.

18º - O ERF e o EMMP, por mero lapso induziram o senhor juiz em erro.

19º - A AF reconheceu a não sujeição de CA pelo período de 2001 a 2003, mas o pedido na impugnação fiscal é a anulação da liquidação no período de 1999 e 2001 porque os anos que deveriam ser objecto de não sujeição seriam 1999, 2000 e 2001.

20º - Estes 3 anos devem inequivocamente ser contemplados com não sujeição conforme estatui a alínea f) do número 1 do artigo 10º do CCA.

21º - Foram violadas as seguintes regras a alínea f) do número 1 do artigo 10º do CCA e esta decisão é ainda nula por omissão de pronúncia, sobre os pedidos 668º n.º 1/d.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre muito douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser concedido provimento, revogando-se a decisão recorrida devendo ser substituída por outra que considere a impugnação totalmente procedente e decrete a anulação total de CA do ano de 1999 e parcial do ano de 2001 no valor de 11.654,38€, devendo a mesma importância porque paga ser restituída acrescida dos respectivos juros à recorrente, porque assim Vª Exª farão a costumada JUSTIÇA.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este Tribunal veio, por acórdão de 13/12/2013 (fls. 187 a 194), a declarar a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este apenas versar matéria de direito, declarando competente para dele conhecer o STA.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, exarada a fls. 33 e verso, em 20 de Março de 2007.

A sentença recorrida julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, no pressuposto de que se mostrava, extrajudicialmente, satisfeita a pretensão da recorrente

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 166/171, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso não deve ser admitido por manifesta intempestividade.

Resulta dos autos que:

1. A recorrente foi notificada da sentença recorrida em por ofício registado de 22 de Março de 2007 (fls. 36).

2. Em 16 de Abril de 2007 a recorrente deu entrada a “requerimento de esclarecimento/rectificação da sentença, ao abrigo do disposto no artigo 669.º/1/ b) do CPC” (fls. 41 e 43).

3. Por despacho de 7 de Junho de 2011 foi decidido que inexistia qualquer, obscuridade, inexatidão ou lapso nos termos do disposto nos artigos 666.º/2 e 667.º/1 do CPC, mas que poderia haver, eventualmente lugar a reforma da sentença, nos termos do disposto no artigo 669.º/2/ b) do CPC (fls. 50/53), tendo sido feitas diligências para esse efeito.

4. A recorrente foi notificada do despacho atrás referido por ofício de 8 de Junho de 2011 (fls. 53).

5. Por despacho de 5 de Novembro de 2012, foi decidido que o despacho referido em 3 já havia decidido que não havia qualquer esclarecimento/rectificação a fazer e que quanto à reforma da sentença não o poderia fazer, uma vez que a sentença admitia recurso (artigo 669.º/3 do CPC) / (fls. 116/117).

6. A recorrente foi notificada do despacho atrás referido por ofício de 7 de Novembro de 2012 (fls. 119).

7. O presente recurso foi interposto em 21 de Novembro de 2012.

O prazo de interposição do recurso é de 10 dias (artigo 280.º/1 do CPPT).

Nos termos do disposto no artigo 686.º/1 do CPC, na redacção anterior ao DL 303/2007, de 24 de Agosto, se alguma das partes requerer a rectificação ou reforma da sentença, nos termos do artigo 667.º e 669.º/1 do CPC, o prazo para o recurso começa a correr depois de notificada a decisão proferida sobre o requerimento.

Ora, como resulta dos pontos 3 e 4 a recorrente foi notificada do indeferimento do pedido de esclarecimento/rectificação da sentença por ofício de 8 de Junho de 2001, sendo certo que é a partir dessa notificação que começa a correr o prazo para a interposição do recurso.

A decisão sobre a eventual reforma da sentença, ao abrigo do disposto no artigo 669.º/2/ b) do CPC não tem qualquer influência sobre o início da contagem do prazo do recurso.

Aliás, como bem decidiu o juiz de 1.ª instância, por despacho de 5 de Novembro de 2012, uma vez que cabia recurso da sentença, o pedido de reforma da sentença deveria ter sido feito na própria alegação, atento o estatuído o artigo 669.º/3 do CPC.

Portanto, o prazo para a interposição do recurso começou a correr com a notificação, operada por ofício de 8 de Junho de 2011, da decisão que indeferiu a pedido de esclarecimento/rectificação e dado que o recurso só foi interposto em 21 de Novembro de 2012, é manifesta a intempestividade da sua interposição.

Termos em que o recurso não deve ser admitido, por extemporâneo.»

1.6. Notificadas as partes da questão da extemporaneidade do recurso suscitada pelo MP, só a recorrente se pronunciou, alegando que o despacho que indeferiu o pedido de esclarecimento/rectificação não é o notificado pelo ofício de 8/6/2011 (este ordenava a junção de documentos), mas sim o despacho que veio a ser notificado por carta registada de 7/11/2012, pelo que, sendo de 10 dias o prazo de interposição de recurso (art. 280º/1 do CPPT) e considerando-se tal despacho notificado no 3º dia útil seguinte (em 12/11/2012), sempre se poderia interpor recurso até ao dia 22/11/2012.

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é do teor seguinte:

A....., Lda., com sede na Zona, Pombal, veio impugnar a contribuição autárquica de 2001 e 1999.

Na contestação a Fazenda Pública veio dizer foi reconhecido ao prédio urbano 10456 a não sujeição a C.A; houve anulação relativamente aos artigos urbanos 9765 e 9766 e quanto ao artigo urbano 9764 foi também anulada a contribuição.

Pugna, assim, pela inutilidade da lide.

O Mº Pº subscreveu a resposta da F.P.

Verifica-se do exposto que se encontra alcançado o objectivo da presente impugnação.

Nos termos, ao abrigo do art. 287.º, alínea e) do CPC “ex vi” do art. 2.º alínea c) CPC, declaro extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Sem custas por delas estar isenta a parte que decaiu.

3.1. Em ordem à percepção das questões suscitadas, importa, antes de mais, atentar nos actos e ocorrências processuais que os autos revelam e que, por sua vez, relevam para a apreciação do recurso.

— A recorrente A....., Lda. impugnou judicialmente (em 12/6/2002) as liquidações oficiosas de Contribuição Autárquica relativas ao prédio inscrito no artigo matricial 10456 (alegadamente edificado sobre o questionado Lote 2) e aos anos de 1999 e 2001 (no montante global de 15.331,44 Euros) na parte em que as mesmas excedem as quantias de 7.977,11 Euros (CA do ano de 1999) e de

3.677,27 Euros (CA do ano de 2001), no montante de 15.331,44 Euros, invocando inexistência dos factos tributários subjacentes às liquidações, erro na determinação e quantificação da matéria colectável, preterição de formalidades legais, vício de forma por falta de fundamentação, violação de lei, desvio de poder e outras ilegalidades.

— Na contestação, a Fazenda Pública informou que:

(i) relativamente ao artigo urbano 10456 da freguesia de, que corresponde ao Lote 2, foi requerida a não sujeição de Contribuição Autárquica, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 10.º do CCA e foi reconhecida a não sujeição a CA, pelo período de 2001 a 2003, inclusive;

(ii) relativamente ao artigo urbano 9764 da freguesia de, correspondente ao Lote 3, foi o mesmo eliminado, por ter dado origem ao artigo urbano 11004 e anulada as colectas de CA liquidadas com referência aos anos de 2000 e 2001.

(iii) relativamente aos artigos urbanos 9765 e 9766, da freguesia de, correspondentes aos Lotes 4 e 5, foram os mesmos eliminados por terem dado origem aos artigos 11027 e 11028, e anulada as colectas liquidadas com referência aos anos de 2000 e 2001.

— Em seguida foi proferida (em 20/3/2007) a decisão recorrida, julgando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

— Notificada de tal decisão (por carta de 22/3/2007), a impugnante requereu em 16/4/2007 (fls. 43/44) a «Aclaração ou rectificação» dado que o Tribunal terá sido induzido em erro material, pois que as liquidações impugnadas respeitam ao artigo 10456 (edificado sob o Lote 2) e aos anos de 1999 e 2001, e segundo a Fazenda Pública foi reconhecida, relativamente a esse prédio, apenas a não sujeição a CA no período de 2001 a 2003.

— E no seguimento foi proferido, em 7/6/2011, o despacho de fls. 50/52 em que, não obstante se considerar que não existe obscuridade, inexactidão ou lapso algum no decidido, que confira a faculdade de correcção peticionada, nos termos dos arts. 666º n.º 2 e 667º n.º 1 do CPC (a que correspondem os actuais arts. 613º e 614º do Novo CPC), se exarou, ainda, o seguinte:

«(...)Contudo, não obstante o recenseado, admite-se que a liquidação de Contribuição Autárquica respeitante às fracções do referido prédio e relativa ao ano de 2000 permaneceu vigente e intacta, como parece inferir-se do teor do que se deixou consignado na súmula da contestação.

Quanto acaba de dizer-se não é algo que resulte da própria decisão, mas ao abrigo do que estatui o art. 669º n.º 2 corpo e alínea b) do Código de Processo Civil, sob a remissão já invocada, permite-se a reforma da sentença quando «constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.» E deste modo, se for como aventado, poder-se-á então, em princípio, proceder à reforma da sentença.

Em virtude de se terem determinado já no processo de impugnação n.º 12/2002, de que somos também titular, actos tendentes a instrução com finalidade paralela, determina-se por ora aguardem estes autos a documentação para aqueles solicitada, oportunamente se fazendo junção de uma cópia a estes autos, para sua instrução, em vista da averiguação daquela possibilidade.

Entretanto, notifiquem-se as partes deste despacho e para que, no prazo supletivo, juntem os elementos que entendam pertinentes sobre a questão concreta em causa.(...)»

— Posteriormente, após terem sido juntos aos autos documentos vários (cfr. fls. 58 a 112), foi proferido, com data de 5/11/2012, o despacho de teor seguinte:

«Através do requerimento de fls. 43 e ss., a impugnante requer a aclaração ou retificação da sentença que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, alegando que a FP poderá ter induzido o Tribunal em erro pois que, com a participação de que os prédios se encontravam em existências, pretendia que lhe fosse conferida a suspensão de liquidação de contribuição autárquica que deveria abranger os prédios inscritos na matriz sob os artigos 11.004, 11.027 e 11.028 relativamente aos anos de 2000 a 2002.

Dispõe o art. 666.º do CPC que, proferida a sentença, fica esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, sendo-lhe, porém, lícito retificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la. Por despacho de fls. 50 e seguintes, foi já decidido que a sentença não enferma de qualquer obscuridade, inexactidão ou lapso algum, relegando-se para momento ulterior a apreciação da possível reforma da sentença, em função dos documentos já solicitados no processo de impugnação n.º 12/2002.

A retificação de erros materiais é admissível, de conformidade com o disposto no art. 667.º do CPC, quando na sentença se omitir o nome das partes, a condenação em custas, ou existam erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto. Porém, não está em causa qualquer erro material, entendido nos termos do n.º 1 do art. 667.º do CPC, que cumpra retificar.

Assim, quando muito, justificar-se-ia a reforma da sentença pois que, na verdade, o que a impugnante invoca é a existência de documentos (requerimento de suspensão da liquidação de Contribuição Autárquica) que, no seu entendimento, implicavam decisão diferente da proferida.

Sucedee que, tendo sido atribuído à presente impugnação o valor de 11.654,38 €, o mesmo ultrapassa um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância (Art. 280.º, n.º 4 do CPPT) cabendo, por isso, recurso da decisão em causa. Nesta conformidade, o juiz não está legalmente habilitado a proceder à reforma da sentença já proferida.

Posto isto e sem necessidade de outros considerandos, indefiro a requerida aclaração / retificação da sentença.

Notifique.»

— Notificada deste despacho, por carta de 7/11/2012 (fls. 118), a recorrente interpôs (requerimento entrado em 21/11/2012 - fls. 120/123), o presente recurso, admitido por despacho de 5/12/2012 (fls. 124).

3.2. Tendo o TCA Norte (para onde o recurso foi originariamente interposto) declarado a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando competente o STA, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAN, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (n.º 1 do art. 280º do CPPT), sendo que as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

Importa, portanto, apreciar, em primeiro lugar, a questão da invocada intempestividade do recurso, suscitada pelo MP.

No essencial, o MP alega que, atendendo ao disposto no n.º 1 do art. 686.º do CPC [redacção anterior ao DL 303/2007, de 24/8 (¹)], tendo a recorrente sido notificada do indeferimento do pedido de aclaração/rectificação da sentença, pelo ofício de 8/6/2011 e sendo a partir dessa notificação que começa a correr o prazo para a interposição do recurso, este é extemporâneo (pois só veio a ser interposto em 21/11/2012) sendo que a decisão sobre a eventual reforma da sentença, ao abrigo do disposto no art. 669.º/2/ b) do CPC não tem qualquer influência sobre o início da contagem do prazo do recurso, além de que, cabendo recurso da sentença, o pedido de reforma da sentença sempre deveria ter sido feito na própria alegação (art. 669.º/3 do CPC).

Mas, a nosso ver, não ocorre a invocada extemporaneidade.

Com efeito, não obstante no despacho de fls. 50/52, proferido em 7/6/2011, se tenha considerado não haver obscuridade, inexactidão ou lapso de escrita no decidido, em parte alguma desse mesmo despacho se indeferiu expressamente o falado pedido de aclaração (por se admitir que a constatação da vigência da liquidação respeitante ao ano de 2000 não resultaria da própria decisão, acabou por, em seguida, tão só, se considerar que aquela constatação poderia, se fosse caso, vir a determinar a reforma da sentença, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do art. 669º do CPC; e referenciando-se o que já fora ordenado no processo de impugnação n.º 12/2002, determinou-se que os presentes autos aguardassem a documentação para aqueles solicitada e fossem notificadas as partes para juntarem elementos). Daí que aquele pedido de aclaração, tenha vindo a ser expressamente indeferido no despacho proferido em 5/11/2012, constante de fls. 116/117 (e notificado por carta registada de 7/11/2012) que termina, aliás, como segue: «*Posto isto e sem necessidade de outros considerandos, indefiro a requerida aclaração/retificação da sentença. Notifique.»*

Neste contexto, portanto, e embora não sofra dúvida que a decisão sobre a eventual reforma da sentença não teria qualquer influência sobre o início da contagem do prazo do recurso, tendo o despacho de 5/11/2012 sido notificado por carta registada de 7/11/2012 (e considerando-se, por conseguinte, efectuada a respectiva notificação em 12/11/2012) tem de considerar-se tempestivo o recurso interposto em 21/11/2012. Assim também considerado, aliás, no tribunal recorrido.

E de todo o modo também não releva a alegação de que, por caber recurso da sentença, o pedido de reforma da sentença deveria ter sido feito na própria alegação do recurso, por força do estatuído no n.º 3 do art. 669.º do CPC.

Por um lado, essa questão não é objecto do recurso e, por outro lado, no caso vertente, face ao indeferimento do pedido de aclaração e sendo o recurso interposto numa acção instaurada antes de 1/1/2008 e em que de que se pretenda recorrer haja sido proferida antes de 1/9/2013 sempre seria, em princípio, aplicável o regime de recursos anterior ao DL n.º 303/07, de 24/8, por força do disposto no n.º 1 do art. 11º desse DL e no n.º 1 do art. 7.º da Lei n.º 41/2013, de 26/6.

Em suma, conclui-se pela tempestividade do recurso.

Impondo-se, portanto, apreciar o respectivo mérito.

3.3. Como é sabido, a inutilidade superveniente da lide (al. e) do actual art. 277.º do CPC – correspondente ao anterior art. 287.º) ocorre quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de ter todo o interesse e utilidade, conduzindo, por isso, à extinção da instância, pois que a pretensão do autor não poderá, então, manter-se, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou por se encontrar fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio.(²)

Ora, no caso, logo dos próprios elementos e actos processuais se constata que, como, aliás, se expressa no despacho proferido em 7/6/2011, a recorrente/impugnante pediu, no que ora releva, a anulação da liquidação da CA relativa aos anos de 1999 e 2001 (parcial) e ao artigo 10.456 (reportando ao lote 2 aí implantado), no montante global de 11.654,38 Euros, bem como a sua restituição acrescido de juros, mas a sentença, invocando o teor da contestação da Fazenda Pública, julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em que, reportando a tal prédio, foi reconhecida a não sujeição a CA pelo período de 2001 a 2003 e, quanto aos demais (artigos urbanos 9765, 9766 e 9764) fora anulada a contribuição relativa aos anos de 2000 e 2001.

Ou seja, a sentença enferma do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, impondo-se, conseqüentemente, a respectiva revogação e a baixa dos autos à instância para que, se a tanto nada mais obstar, sejam apreciadas as questões atinentes à alegada ilegalidade da liquidação de Contribuição Autárquica (aqui se incluindo a invocada não sujeição tributária) relativamente ao dito prédio (artigo urbano 10.456) e aos questionados períodos de 1999 e 2001.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, na parte em que vem recorrida, e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para que, se a tanto nada mais obstar, sejam apreciadas as questões atinentes à alegada ilegalidade das liquidações de Contribuição Autárquica (aqui se incluindo a invocada não sujeição tributária) relativamente ao dito prédio (artigo urbano 10.456) e aos questionados períodos de 1999 e 2001.

Sem custas.

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

(¹) «Se alguma das partes requerer a rectificação, esclarecimento ou reforma da sentença, nos termos do artigo 667.º e do n.º 1 do artigo 669.º, o prazo para o recurso só começa a correr depois de notificada a decisão proferida sobre o requerimento».

(²) José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, Vol. 1, Coimbra Editora, 1999, anotação 3 ao art. 287.º, p. 512.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

IRS. Métodos indirectos. Pressupostos. Caso julgado.

Sumário:

- I — Considerando que são as conclusões de recurso que delimitam o objecto do mesmo temos que a questão que se coloca é a de saber se foi legal a determinação da matéria colectável do impugnante no ano de 2005 com recurso a métodos indirectos. Esta questão, porém, já foi objecto de pronúncia judicial transitada em julgado, o que aliás tem expressão no probatório da decisão recorrida.*
- II — Formou-se, assim, caso julgado, relativamente a saber se estavam verificados ou não os pressupostos para avaliação indirecta do IRS de 2005, o que constitui excepção dilatória que obsta ao conhecimento de mérito e determina a absolvição da instância pelo que a sentença recorrida que assim decidiu não merece reparo.*

Processo n.º 225/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

1- Relatório:

A....., recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida da liquidação de IRS n.º 20105005033074 relativa ao ano de 2005.

Fê-lo para o TCA- Norte que por acórdão de 17/12/2014 se julgou incompetente em razão da hierarquia.

Os autos foram remetidos a este STA.

Apresentou alegações com as seguintes conclusões:

«A) Deverá o presente recurso ser atribuído o efeito suspensivo, nos termos do artigo 286º n.º2, 2ª parte do CPPT, dada a hipoteca voluntária constituída afim de suspender o processo de execução fiscal respectivo.

B) O presente recurso tem por objeto a decisão proferida pelo Tribunal de 1ª instância no que contende com os fundamentos apresentados respeitantes à determinação da matéria coletável por meio de recurso a métodos indirectos.

C) Entendeu o Tribunal de 1ª Instância que a pretensão do recorrente é a aplicação de métodos indirectos nos termos do disposto no artigo 87º n.º1 alínea d) da LGT, e como tal, não poder apreciar o decidir da pretensão deduzida, face ao disposto no artigo 89º-A nº7 da LGT e 146º-B do CPPT.

D) A impugnação judicial deduzida teve por fundamento a violação de lei, porquanto ter sido aplicada pela Administração Tributária uma lei que à data dos factos ainda não existia.

E) Na fixação do rendimento colectável de IRS por métodos indirectos, a administração tributária aplicou o artigo 89º-A na redação dada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/Dezembro.

F) Não está em causa a mera verificação dos requisitos previstos no artigo 89º-A da LGT, mas sim a aplicação de uma disposição legal a um imposto que à data do facto gerador não existia.

G) O artigo 89º-A da LGT, na versão da lei nº30-G/2000, de 29 de Dezembro, previa que: “1 - Há lugar a avaliação indirecta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes na tabela prevista no nº4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.”

H) O artigo 89-Aº da LGT, foi alterado pela lei nº53-A/2006 de 29 de Dezembro e nela contando que: “1 - Há lugar a avaliação indirecta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no nº4 ou quando rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.”

I) O art. 89º-A da LGT, alterado pela lei nº53-A/2006 de 29 de Dezembro, entrou em vigor em 01/01/2007.

J) Nesta conformidade, aplica aos rendimentos auferidos a partir de 01/01/2007.

K) A impugnação judicial respeita a IRS de 2005, no qual é aplicável o artigo 89º da LGT na redação dada pela lei n.º30-G/2000 de 29/12.

L) Aplicando o disposto no art.89º-A na redação pela lei nº30-G/2000 de 29/12, previa o recurso a avaliação Indireta quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostre uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão, resultante da referida tabela.

M) Atendendo que o IRS2005 resulta da aplicação de uma disposição legal que ainda não havia entrado em vigor a mesma é ilegal.

N) Sobre tal vício não existe caso julgado, pelo que devia o Tribunal de 1ª Instância ter-se pronunciado no sentido de averiguar a legalidade na fixação dos rendimentos.

NESTES TERMOS:

e com mui duto suprimento de V/Exas. deve ser dado provimento ao presente recurso, alterando-se o despacho preferido.

Com o que farão aliás como sempre inteira e sã justiça.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu parecer a fls. 388 do seguinte teor:

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência parcial da impugnação judicial deduzida contra liquidação de IRS (ano 2005) no montante de € 138 406,44

FUNDAMENTAÇÃO

1.A discordância da recorrente com a sentença restringe-se à questão da legalidade da determinação da matéria colectável do sujeito passivo no ano 2005 no montante de €435 175,00 com recurso a métodos indirectos (conclusão B)).

A questão foi oportunamente apreciada no acórdão TCA Norte 16.12.2010, transitado em julgado, o qual se limitou a confirmar pronúncia explícita constante de anterior acórdão do TCA Norte proferido em 25.03.2010 (cf. fls.364 e 380/383); nessa pronúncia foi expressamente considerado como fundamento jurídico a norma constante do art. 89º- A nº1 LGT (na redacção da Lei n.º 53-A/2006, 29 dezembro) tendo sido efectuada interpretação no sentido de que o rendimento declarado constante da sua previsão deve corresponder ao rendimento ilíquido inscrito na declaração de rendimentos e não ao rendimento líquido após deduções específicas, em perfeita consonância com o entendimento da recorrente manifestado na petição de impugnação judicial do presente processo (cf. petição nºs 13 e 14 e acórdão TCA Norte fls.382).

2. Neste contexto a decisão sobre a questão supra enunciada inscrita no acórdão TCA Norte 25.03.2010 formou caso julgado nos precisos limites e termos do seu julgamento (art.673º CPC revogado; art.621º CPC vigente).

O caso julgado constitui excepção dilatória, obstativa do conhecimento do mérito da causa pelo tribunal e determinante da absolvição da instância (arts.576º nº2 e 577º alínea i) CPC vigente).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada constante da sentença deve ser confirmada.»

As partes foram notificadas do parecer do MP por despacho do relator a fls. 389, sobre o mesmo, veio a recorrente considerar que nos presentes autos não está em causa a mera verificação dos requisitos previstos no artº 89-A da LGT mas sim a aplicação de uma disposição legal a um imposto que à data do facto gerador não existia. E explica que quer o tribunal de 1ª Instância quer o TCA Norte somente se pronunciaram quanto à aplicação do artº 89 n.º 1 da LGT na redacção dada pela lei 53-A/2006 mas que sendo o IRS em causa de 2005 era aplicável o artº 89-A da LGT na redacção dada pela lei n.º 30-G/2000 de 29/12 pelo que não deve manter-se na ordem jurídica a aplicação de uma norma que à data do facto tributário não existia.

2- FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto:

1) Em 31.07.2006 foi emitida a liquidação n.º 2006 5003900044, respeitante a IRS do ano de 2005, de onde consta o montante de €38.026,00 a título de retenções na fonte - cfr. fls. 187 dos autos.

2) Os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga efectuaram procedimento inspectivo ao aqui Impugnante decorrente da Ordem de serviço n.º 01200900289, de âmbito parcial e atinente ao ano de 2005 - cfr. fls. não numeradas do processo administrativo (PA) junto aos autos.

3) Na sequência do procedimento inspectivo descrito em 2), foi em 3 de Dezembro de 2009 elaborado relatório do qual decorre que foram efectuadas correcções à matéria colectável, com recurso a métodos indirectos, com a seguinte fundamentação: “(...) Dado que não foram comprovadas outras fonte de rendimento, para justificar os suprimentos efectuados durante o exercício de 2005, nos termos do nº4 do artº 89º - A,

da Lei Geral Tributária, considera-se como rendimento a enquadrar, para efeitos de tributação na categoria C o seguinte montante:

-€870.350,00 * 0,5 = 435.175,00

(...)“- cfr. fls. não numeradas do pa junto aos autos.

4) O relatório descrito em 3) foi remetido ao Impugnante através do ofício n.º 51214351 de 7.12.2009 - cfr. f não numeradas do pa junto aos autos.

5) Em 21.12.2009 o Impugnante apresentou recurso da decisão de avaliação da matéria colectável por aplicação de métodos indirectos decorrente do descrito em 2) e 3) - cfr. fls. 52 a 60 dos autos.

6) Sob o recurso descrito em 5) recaiu em 12.10.2010, sentença de procedência parcial.

7) O Impugnante foi notificado da liquidação de IRS n.º 20105005033074, respeitante ao ano de 2005 em 17.01.2011, encontrando-se o item “23 - Retenções na fonte” da liquidação a zero. - cfr. 48 dos autos.

8) Da sentença descrita em 6) foi interposto recurso pelo Impugnante para o TCA Norte, que, por Acórdão de 16.12.2010 confirmou a sentença da primeira instância.

3- DO DIREITO:

Para se pronunciar pela improcedência da impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevo para o presente recurso:

- Relatório

A....., NIF, residente em Espanha, doravante designado por Impugnante, vem deduzir impugnação judicial contra a liquidação de IRS n.º 20105005033074 do ano de 2005, no montante a pagar de €138.406,44.

Alega, em súmula a violação de lei consubstanciada na falta de preenchimento dos requisitos do n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, que se encontram justificadas as fontes de rendimentos suportados nos suprimentos, erro na quantificação, assim como a falta de consideração das retenções efectuadas no decurso do ano de 2005, com a natureza de pagamentos por conta.

Liminarmente admitida a impugnação, e notificada nos termos do disposto do artigo 110.º n.º 1 do CPPT, a Fazenda Pública apresentou contestação, invocando a impossibilidade de apresentação de impugnação judicial na sequência da notificação da liquidação, mas tão só na sequência de notificação da decisão que procedeu à avaliação nos termos dos artigos 89º a 90º da LGT (a fls. 190 e 201 a 202 dos autos).

Dada vista nos autos ao Magistrado do Ministério Público foi por este emitido parecer, no sentido da improcedência da impugnação, por considerar que a questão está resolvida na ordem jurídica por via do recurso interposto pelo Impugnante da decisão que fixou a matéria colectável com recurso a métodos indirectos relativamente ao ano de 2005.

Por despacho de 8.09.2011, foi dispensada a produção de prova testemunhal e ordenada a notificação do parecer proferido pelo Magistrado do Ministério Público.

O Impugnante emitiu pronúncia ao parecer proferido pelo Ministério Público, que veio a ser desentranhado por despacho de 18.03.2013 (cfr. fls. 250 e 251 dos autos).

II - Questões a decidir

Ao Tribunal cumpre apreciar e decidir i) da violação de lei consubstanciada na falta de preenchimento dos requisitos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, ii) se estão justificadas as fontes de rendimentos suportados nos suprimentos, erro na quantificação, assim como a falta de consideração das retenções efectuadas no decurso do ano de 2005, com a natureza de pagamentos por conta.

III - Saneamento processual

(...)

IV - O Direito

Conforme estipula o artigo 660.º n.º 2º do CPC, ex vi artigo 2º alínea e) do CPPT, compete ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo da Lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras.

Nos termos do artigo 140º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), assiste aos sujeitos passivos de IRS, o direito de reclamar ou impugnar da respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da Administração Tributária (AT), com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT.

Vem o Impugnante invocar a violação de lei consubstanciada na falta de preenchimento dos requisitos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, que estão justificadas as fontes de rendimentos suportado nos suprimentos, erro na quantificação da determinação da matéria colectável, assim como a falta de consideração das retenções efectuadas no decurso do ano de 2005, com a natureza de pagamentos por conta.

A Fazenda Pública porém, vem sustentar a impossibilidade de apresentação de impugnação judicial na sequência da notificação da liquidação de IRS do ano de 2005, uma vez que tal somente é possível na sequência de notificação da decisão que procedeu à avaliação nos termos dos artigos 89º a 90º da LGT, posição sustentada pelo Magistrado do Ministério Público.

Vejamos.

Atenta a defesa apresentada pela Fazenda Pública, assim como o teor do Magistrado do Ministério Público, importa num primeiro momento apreciar e decidir se o Impugnante tinha ao seu dispor o meio processual intentado, atenta a pretensão formulada. Isto é, se o Impugnante podia lançar mão da impugnação judicial para atacar as correcções que foram efectuadas pela Administração Tributária, com recurso a métodos indirectos, nos termos do disposto no artigo 87º n.º 1, alínea d) e artigo 89º n.º 1 e n.º 2, alínea c), todos da LGT.

Conforme dispõe o n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, “Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.”

A tal recurso é aplicada a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), por força do estatuído no artigo n.º 8 do mesmo artigo 89.º-A, assim tal qual referenciado no n.º 5 do artigo 146.º-B do CPPT.

Por conseguinte, o contribuinte tem 10 dias, a contar da data em que foi notificado da decisão da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, para intentar recurso nos preditos termos.

Ora, sobre esta matéria já foi chamado o STA a pronunciar-se.

Com efeito, o STA em Aresto de 06-07-2011, rec. 0422/11, na senda de jurisprudência reiterada e sólida decidiu que: “o princípio da impugnação unitária encontra-se formulado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que dispõe o seguinte: “Salvo quando forem imediatamente lesivos do direito do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder

ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”

Não obstante o seu carácter preparatório, permite-se, no entanto, que certos actos de determinação da matéria colectável possam ser autonomamente impugnáveis, sempre que entre eles e o acto final haja uma relação de evidente prejudicialidade. É na inevitável relação de prejudicialidade entre o acto preparatório (acto prejudicial) e o acto de liquidação (acto prejudicado) que reside a explicação para que tal acto, embora preparatório, se autonomize e destaque (acto destacável) e seja, por si só, e autonomamente impugnável - cf., por todos, Alberto Xavier, in Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 140 a 191; e Américo Braz Carlos, Os Actos Preparatórios de Fixação do Rendimento Colectável, sua Impugnabilidade Contenciosa, na Revista Fisco n.ºs 12/13, p. 20.

Diz Alberto Xavier, in Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 243 e ss., que a lei fixou entre os dois actos um regime de prejudicialidade, cujas notas essenciais são as seguintes: sendo o acto autonomamente impugnável, quer o contribuinte, quer a Fazenda Pública têm legitimidade para interpor

recurso do acto de determinação da matéria colectável; em relação à determinação da matéria colectável ocorre preclusão processual, uma vez que tal matéria não pode voltar a ser apreciada no procedimento administrativo de liquidação; e, se o acto não for oportunamente impugnado, o valor tributável torna-se definitivo, com força de caso decidido ou caso resolvido. (...)” (negrito nosso).

Retornando ao caso dos autos, do petitório ressalta à evidência que a pretensão última prosseguida pelo Impugnante é a aplicação de métodos indirectos nos termos do disposto no artigo 87º n.º 1, alínea d) da LGT.

Por conseguinte, e tal como supra exposto, a pretensão não pode ser nesta sede apreciada e decidida.

Acresce que e conforme nos informa o probatório (pontos 5), 6) e 8), o Impugnante intentou o respectivo recurso previsto no n.º 7 do artigo 89º-A da LGT, tendo obtido procedência parcial por sentença da 1ª instância confirmada pelo TCA Norte.

Assim, mesmo que ao Impugnante fosse permitido apresentar impugnação judicial contra o acto que aqui vem impugnado, sempre estaríamos perante caso julgado, nos termos do que determinam os artigos 580º e 581º, ambos do CPC uma vez que se constata que há identidade de sujeitos, de pedido e causa de pedir.

Pelo exposto, somos de concluir que o Tribunal não pode apreciar e decidir da pretensão aqui apresentada no que contende com as correcções à matéria colectável por meio do recurso a métodos indirectos ao abrigo do artigo 87º n.º 1, alínea d) da LGT, improcedendo o invocado.

Não obstante, vem o Impugnante outrossim sustentar que a liquidação aqui controvertida padece de erro na quantificação, porquanto a mesma não teve em consideração o montante de €38.026,00, respeitante a retenções na fonte.

Quanto a esta questão a Fazenda Pública não se pronunciou.

Ora, decorre do probatório, ponto 1), que na 1ª liquidação de IRS atinente ao ano de 2005 emitida com o n.º 2006 5003900044, foi considerado o valor de €38.026,00 a título de retenções na fonte, sendo que da liquidação aqui em questão não decorre qualquer valor atinente a essa rubrica - cfr. ponto 7) do acervo probatório.

Assim e na falta de qualquer meio demonstrativo que permita ao Tribunal considerar que a não relevância desse montante decorre de qualquer outra razão que não um mero lapso, assiste razão ao invocado.

VI - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos julgo:

- a) Improcedente a presente impugnação no que contende com os fundamentos apresentados ressaltantes à determinação da matéria colectável por meio do recurso a métodos indirectos;
- b) Procedente a impugnação no que respeita à não consideração do montante de €38.026,00 relativas a retenções na fonte.

DECIDINDO NESTE STA:

Considerando que são as conclusões de recurso que delimitam o objecto do mesmo temos que a questão que se coloca é a de saber se foi legal a determinação da matéria colectável do impugnante no ano de 2005 com recurso a métodos indirectos.

Esta questão, porém, como salienta o Sr. Procurador- Geral- Adjunto neste STA já foi objecto de pronúncia judicial transitada em julgado, o que aliás tem expressão no probatório da decisão recorrida. Nestas circunstâncias por mais que o recorrente pretenda deslocar a questão decidenda não há nada a alterar em relação ao anteriormente decidido na sentença ora questionada que efectuou uma apreciação correcta que se confirmará.

Mas vejamos melhor:

A reacção inicial do contribuinte foi contra a decisão do Sr. Director Geral dos Impostos que sancionou a decisão do Sr. Director de Finanças Adjunto de proceder a avaliação indirecta da matéria colectável relativa ao exercício de 2005, tendo defendido que não se verificando os pressupostos de que depende a aplicação do artº 89-A da LGT aquela decisão devia ser anulada com todas as consequências legais (vide fls. 52 a 60 dos autos).

Este recurso foi apreciado pela sentença do TAF de Braga de 25/03/2010. Esta sentença elegeu como questão a decidir a seguinte: *“A questão levantada pelo recorrente reconduz-se a saber se encontra comprovadas as fontes dos rendimentos que o recorrente utilizou na realização dos suprimentos no valor de 870.350.000Eur, através de prova documental”* (sic).

A seguir, a mesma sentença ponderando o teor do artº 89-A da LGT (na redacção anterior à lei n.º 53-A/2006 de 29/12) que citou, passou a analisar a factualidade demonstrada e assente tendo concluído pela insuficiências dos elementos trazidos para os autos pelo contribuinte para comprovarem as fontes de rendimento que este utilizou na realização dos suprimentos que estavam em causa. A sentença terminou julgando não provado e improcedente o recurso, confirmando o acto recorrido e mantendo a matéria tributável fixada.

Desta decisão judicial foi interposto recurso para o TCA-Norte que anulou a decisão e determinou a ampliação da matéria de facto (vide fls. 364 dos autos).

Foi então proferida nova sentença em 12/10/2010 a qual considerou que estando esclarecido já pelo acórdão anulatório do TCA-Norte que no caso estavam verificados os pressupostos de actuação da Administração Fiscal previstos no n.º 1 do artº 89º-A da LGT havia apenas que saber se se encontram comprovadas as fontes de rendimentos que o contribuinte utilizou na realização de suprimentos no valor de 870.350.00 Euros através de prova documental. E, decidiu que apenas uma parte estava comprovada a fonte de rendimentos determinando em consequência que a matéria colectável em causa (IRS do ano de 2005) questionada no montante de 335.175.00 Eur, fosse anulada e substituída por outra onde fosse consagrado o valor de 225.000.00 Eur.

Não satisfeito reagiu o contribuinte interpondo recurso para o TCA-Norte, que por acórdão de 16/12/2010 negou provimento ao recurso.

Cabe destacar que este acórdão foi expressivo ao afirmar que a sentença recorrida fez uma acertada interpretação de que lhe estava vedado apreciar de novo a questão da verificação da existência ou não de pressupostos de aplicação do n.º 1 do artº 89-A da LGT na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/04 porquanto aquele acórdão anulatório do TCA- Norte se pronunciou pela verificação, na situação concreta dos autos, dos pressupostos legais de actuação da administração tributária.

Podia esperar-se que o litígio quanto a esta questão findasse aqui, mas tal não sucedeu.

Com efeito, decidida a questão de saber se estavam verificados ou não os pressupostos para avaliação indirecta do IRS de 2005 do ora impugnante/recorrente sucedeu-se naturalmente a liquidação do tributo.

E, após a notificação da liquidação foi apresentada nova impugnação, agora deste acto tributário onde repetiu a argumentação anteriormente utilizada para questionar a existência de requisitos para avaliação indirecta ao abrigo do n.º 1 do artº 89º-A da LGT.

Ora, considerou, bem, a sentença recorrida, citando jurisprudência deste STA (Ac. de 06/07/2011 tirado no rec. 0422/11) que não podia ser reapreciada a questão da inexistência dos requisitos previstos no n.º 1 do artº 89-A da LGT por preclusão processual derivada da impossibilidade de voltar a apreciar esta matéria em sede de impugnação da liquidação resultante da falada avaliação indirecta.

Assim a sentença posta em crise e cuja bondade nos cumpre sindicarmos no presente recurso é a que supra se citou e a parte desfavorável ao contribuinte foi a constante da alínea a) da decisão com o seguinte teor:

(...) Nos termos e com os fundamentos expostos Julgo:

a) Improcedente a presente impugnação no que contende com os fundamentos apresentados respeitantes à determinação da matéria colectável por meio do recurso a métodos indirectos;

Ora, acresce referir que como bem observa o Sr. Procurador- Geral- Adjunto neste STA (no parecer supra destacado) a questão foi apreciada em ambos os acórdãos do TCA- Norte supra mencionados. E, foi devidamente considerado o teor do dito artº 89-A da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/04, como se pode ver pelo conteúdo do acórdão do TCA- Norte de 16/12/2010, junto aos autos.

Pelo exposto e, porque também se formou caso julgado, relativamente a saber se estavam verificados ou não os pressupostos para avaliação indirecta do IRS de 2005, o que constitui excepção dilatória que obsta ao conhecimento de mérito e determina a absolvição da instância a sentença recorrida não merece reparo e é de confirmar.

4- DECISÃO:

Assim e por tudo o que ficou dito, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso. Custas a cargo do recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. - *Ascensão Lopes* (relator) - *Aragão Seia* - *Dulce Neto*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

I — Constitui jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo a admissibilidade no contencioso tributário do recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, não se afigurando que tal admissão implique violação da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais.

II — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Processo n.º 365/13-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista (excepcional) do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Maio de 2011, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1996 e 1997, no valor global de €106.148,72.

A recorrente conclui as suas alegações de recurso nos seguintes termos:

I. O acórdão de que ora se recorre encontra-se ferido de nulidade, por erro/omissão de pronúncia, por falta de se pronunciar sobre todos os vícios que a Recorrente imputou à sentença recorrida. Para além do erro na aplicação do direito, a Recorrente assacara à decisão de primeira instância erro por omissão de pronúncia, que o Tribunal de recurso ignorou por completo.

II. Assim, a decisão recorrida é ilegal porquanto é nula, por omissão e erro de pronúncia quanto à sentença do TAF de Almada.

III. Deve, portanto, a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra.

IV. O presente recurso é admissível porquanto o artigo 150.º do CPTA admite, em certos casos, a interposição de revista para o Supremo Tribunal Administrativo relativamente a decisões proferidas em segunda instância pelos Tribunais Centrais Administrativos.

V. De facto, é pacífico na doutrina e na jurisprudência, máxime na deste Supremo Tribunal, que a revista tem natureza excepcional e só deve ser admitida nos casos previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, a saber “quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.”

VI. Mais, e como se refere no douto Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24.05.2005 (Proc. n.º 579/05), a relevância jurídica “(...) não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista (...).

VII. Quanto à relevância social, afirma-se no douto acórdão de 03.12.2008 (Proc. n.º 934/08) que a mesma se define “(...) em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.”

VIII. E nesta última decisão pronunciaram-se os Excelentíssimos Juizes Conselheiros, a respeito do critério da necessidade de melhor aplicação do direito, no sentido de que esta “(...) há-de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.”

IX. Ora, nos presentes autos verificam-se todos e cada um dos critérios de admissibilidade do recurso.

X. O ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO É NULO PORQUANTO HOUE UMA OMISSÃO DE PRONÚNCIA, pois a então Impugnada remeteu para factos que teriam ocorrido e que afirmou terem sido objecto de publicação em DR.

XI. Tais factos eram de uma importância extrema, isto é, determinantes para a decisão da causa.

XII. Nomeadamente, e explicando, estava em causa a delegação de competências, cuja omissão, ou falta de publicação em DR, determinaria a nulidade do acto tributário – administrativo no qual assenta a presente acção.

XIII. Na 1.ª Instância, a Impugnada afirmou que o acto não padecia de desvalor jurídico pois ocorrera ao abrigo de comissão de serviço adequadamente renovada e publicada em DR – II série, n.º 187, de 14 de Agosto.

XIV. Tal afirmação é falsa.

XV. *Todavia, em sede de 1.ª Instância não se verificou adequadamente o sucedido, cometendo-se com essa omissão uma injustiça grave, na sequência da qual se invocou a nulidade da sentença com base em erro e omissão.*

XVI. *Omissão essa de verificar a veracidade do afirmado pela Impugnada, que necessariamente redundará, numa omissão de pronúncia sobre questões essenciais que são levadas à consideração do Tribunal.*

XVII. *Levada a questão a Alegações ao TCA, veio este a proferir acórdão, ora recorrido, que rechaça a omissão de pronúncia e o correspondente pedido de nulidade em meras duas linhas, em que sustenta que tal omissão foi mal demonstrada.*

XVIII. *No entanto, mais adiante acaba por dar razão á aqui recorrente, ao afirmar que o Tribunal “a quo” omitiu a verificação de um despacho determinante para a boa decisão da causa.*

XIX. *Portanto, não só a omissão de pronúncia esta é sustentada adequadamente, tendo sido invocada jurisprudência a preceito, como foi sustentada, ao longo do texto das alegações.*

XX. *Simultaneamente, a ora recorrente suscitou a questão da inexistência de publicação do despacho em DR, questão essa que não chegou a ser decidida. De facto, o Tribunal “a quo” limitou-se a decidir com base num documento que não existia nos autos, sem apreciar a questão da inexistência da publicação do despacho.*

XXI. *Deste modo, o acórdão recorrido – ao sufragar o entendimento da 1.ª instância – padece de omissão de pronúncia, visto que não apreciou em toda a sua plenitude questão que lhe tinha sido colocada.*

XXII. *Questão essa que, para além do mais consta do ponto 11. Das alegações da recorrente para o TCA, em que esta invoca o “erro manifesto” que contaminou toda a sentença, erro esse a que, a final, se alude nos termos do artigo 125.º do CPPT.*

XXIII. *Questão sobre a qual a douta sentença do TCA não se pronunciou.*

XXIV. *Deste modo, ao não conhecer da factualidade supra referida, o Tribunal a quo ocorreu também em erro e omissão de pronúncia pois não apreciou questão suscitada pela Recorrente em sede de recurso referente ao erro e omissão de pronúncia anteriormente invocados, o que desde já se invoca para todos os efeitos legais.*

XXV. O acórdão recorrido está ferido de nulidade, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 668.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CPC e artigo 125.º do CPPT, pelo que o mesmo deve ser revogado e substituído por outra decisão que considere nulo o Acórdão recorrido, dando razão à aqui Recorrente.

XXVI. *Acresce que caso assim não se entenda, houve ainda assim erro de julgamento, pois a decisão do TAF enferma de erro, grave, ao afirmar que a comissão de serviço do DF Setúbal foi publicado em DR 14/08/1998, nos termos em que acima melhor se explicou.*

XXVII. *Ora, dúvidas não restam que tal renovação não aconteceu, conforme veio o TCA a dar razão à recorrente.*

XXVIII. *Ou seja, três dias antes da caducidade da nomeação do Director Distrital de Finanças de Setúbal (cfr. 5.º, n.º 1 DL n.º 323/89 – “Estatuto do Pessoal Dirigente”).*

XXIX. *Explicando, está assente que o Director Distrital de Finanças de Setúbal foi nomeado em 12/10/1995, e que a sua comissão de serviços, não sendo renovada, caducaria em 12/10/1995.*

XXX. *Ou seja, a partir de 12/10/1995, aquele passaria a desempenhar funções em gestão corrente (cfr. 5.º, n.º 3 DL n.º 323/89 – “Estatuto do Pessoal Dirigente”).*

XXXI. Sucede que em 09/10/1998 ocorreu, não a renovação da comissão de serviço do Director Distrital de Finanças de Setúbal, mas a delegação de poderes deste nos chefes de divisão e chefes de repartição de finanças, publicada em Aviso (n.º 15938/98) constante do DR n.º 233 II série, de 9/10/998.

XXXII. *Delegação esta que, conforme veio a douta sentença a quo aliás a considerar, é efectivamente válida porque efectuada ainda no período de três anos durante o qual vigoraria o exercício de funções do ali delegante.*

XXXIII. *Delegação essa que é válida, porém, conquanto o delegante mantenha poderes para delegar, poderes esses que por força do terminus da comissão de serviço deixou de ter, mantendo-se apenas em gestão corrente (cfr. artigo 40.º do CPA).*

XXXIV. *Ora, o delegante não pode delegar competências que não tem.*

XXXV. *Ou seja, sendo certo, conforme veio a considerar a douta sentença do TCA que essa delegação foi válida no dia 9/10/1998,*

XXXVI. *As competências que ao abrigo desse despacho foram delegadas, poderiam ser exercidas tão só até 12/10/1998, data a partir da qual, caducando os poderes do delegante, caducariam necessariamente os do delegado (cfr. CPA, artigo 40.º).*

XXXVII. *o Despacho de 13/07/1999 ao abrigo da delegação de competências publicada no DR n.º 233, II série, de 09/10/998 é nulo por preterição de formalidades essenciais.*

XXXVIII. *Sendo justificada a arguição da anulabilidade do referido acto, conforme foi.*

XXXIX. Errou a douta sentença, pois, ao considerar que não se logrou fazer prova da extinção da delegação, pois deveria ter considerado que não se fazendo prova da renovação da comissão de serviço, a delegação de competências deixaria de vigorar ao entrar-se no período de gestão corrente.

XXXX. Simultaneamente, tal extinção, seria de verificação oficiosa.

XXXXI. Pois o delegante só até 12/10/1998 (inclusive) teria poderes para actos administrativos que não fossem de gestão corrente, assim, de 13/10/1998 em diante, não sendo renovados os seus poderes, e agindo ao abrigo da gestão corrente, não poderia delegar.

XXXXII. Tendo delegado, como fez, antes de caducarem os seus poderes, caducam as delegações, a menos que se publicassem em DR as extinções de todas as delegações, só oficiosamente se poderia valorar este facto do modo que foi apreciado.

XXXXIII. O despacho que determina liquidações adicionais, como é o do relatório do exame à escrita a que a ora Recorrente fez referência nas suas Alegações iniciais (a que deu entrada em 29/12/2004 no TAF de Almada), com data de 13/07/1999 não pode ser considerado acto de gestão corrente.

XXXXIV. Donde se pode concluir que em face da evidência de que o despacho que determina a liquidação adicional não é um acto de gestão corrente, actuaram sem poderes para o acto os chefes de divisão que deram origem ao mesmo.

Nestes termos, e nos melhores de direito, sempre com o douto suprimento de V. Exas, Excelentíssimos Juizes Conselheiros, deve:

i. O acórdão do Tribunal a quo ser revogado, por erro de julgamento e omissão de pronúncia nos termos e para os efeitos do artigo 125.º, n.º 1 do CPPT, caso assim não se entenda,

ii. O acórdão do Tribunal a quo ser revogado, nos termos do disposto no art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, caso assim não se entenda,

iii. O acórdão do Tribunal a quo ser revogado, nos termos do disposto no art. 668º, n.º 1, alínea d) do CPC, com os fundamentos supra, pois assim procedendo, Excelentíssimos Juizes Conselheiros, fareis a costumada e esperada JUSTIÇA!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 362/363 dos autos, nele suscitando a questão da inconstitucionalidade dos artigos 150.º, n.º 1 do CPTA e 26º alínea h) do ETAF 2004, quando interpretados no sentido da admissibilidade no contencioso tributário de recurso de revista excepcional para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA, *por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97)*, pugnando, em consequência, por que deva *ser recusado o conhecimento do objecto do recurso.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

1. Em 16/09/1998, teve início a inspecção externa à impugnante (cfr. doc. junto a fls. 37 do processo instrutor junto aos autos e fls. 30 dos autos);

2. Por despacho de 15/12/1999, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foram aprovadas as listas de delegados da Fazenda Pública para constituição das Comissões de Revisão a que se refere o art. 84.º e segs. do CPT (cfr. doc. junto a fls. 80 a 82 dos autos);

3. Da lista identificada no ponto anterior fazem parte B..... e C..... (cfr. docs. juntos a fls. 80 a 82 dos autos);

4. E, 08/07/1999, foi elaborado o Relatório Final de Inspeção Tributária, de acordo com o qual são propostas correcções à base tributável em sede de IVA para os exercícios de 1996 e 1997, no montante de 8.072.570\$00 (1996) e 19.001.710\$00 (1997), cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. doc. junto a fls. 34 a 48 do processo instrutor junto aos autos);

5. Em 12/07/1999, foi elaborado, sobre o Relatório identificado no ponto anterior, um Parecer concordando com o conteúdo do Relatório (cfr. doc. junto a fls. 34 frente e verso do processo instrutor junto aos autos);

6. Em 13/07/1999, foi proferido despacho, ao abrigo de delegação de competências publicada no Diário da República, II série, n.º 233, de 09/10/1998, concordando com o conteúdo do Relatório identificado no ponto 4 deste probatório (cfr. doc. junto a fls. 34 do processo instrutor junto aos autos).

7. Por ofício de 20/07/1999, foi a impugnante notificada do resultado da Inspeção Tributária, em sede de IVA, relativamente aos exercícios de 1996 e 1997 (cfr. doc. junto a fls. 33 do processo instrutor junto aos autos);

8. Em 18/08/1999, a impugnante apresentou um pedido de Reclamação para a Comissão de Revisão, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. doc. junto a fls. 29 e segs. do processo instrutor junto aos autos);

9. Em 26/10/2001, foi lavrada a Acta da reunião da Comissão de Revisão – 4ª Comissão a que se refere o art. 85.º do CPT, na qual os vogais chegaram a acordo, tendo fixado a matéria tributária para efeitos de IVA 17.275.399\$00 (cfr. doc. junto a fls. 10 e 11 do processo instrutor junto aos autos);

10. Na Comissão de Revisão participaram como presidente B..... e como vogal da Fazenda Pública C..... (cfr. doc. junto a fls. 35 dos autos);

11. Por despacho de 29/10/2001, do Director de Finanças de Setúbal, em substituição, foi o acordo a que chegaram os membros da Comissão de Revisão, aprovado (cfr. doc. junto a fls. 10 do processo instrutor junto aos autos);

12. Em 01/11/2001, foi remetido à impugnante um ofício do qual consta a liquidação n.º 01196782, referente a juros compensatórios referentes ao período de 9610 (cf. doc. junto a fls 35 dos autos);

13. Em 01/11/2001, foi remetido à impugnante um ofício do qual consta a liquidação n.º 1196783, referente a juros compensatórios referentes ao período de 9612 (cfr. doc. junto a fls. 36 dos autos),

14. Em 01/11/2001, foi remetido à impugnante um ofício do qual consta a liquidação n.º 01196784, referente IVA do exercício de 96 (cfr. doc. junto a fls. 37 dos autos);

15. Em 01/11/2001, foi remetido à impugnante um ofício do qual consta a liquidação n.º 01196785, referente a juros compensatórios referentes ao período de 9712 (cfr. doc. junto a fls. 38 dos autos);

16. Em 01/11/2001, foi remetido à impugnante um ofício do qual consta a liquidação n.º 01196786, referente a IVA do exercício de 97 (cfr. doc. junto a fls. 39 dos autos).

Adita-se ao probatório o seguinte facto:

- a fls. 79 dos autos encontra-se ofício remetido pelo serviço da Direcção de Finanças de Setúbal, onde consta o seguinte: “de harmonia com o solicitado pelos ofícios s/ n.º de 03/01/2007, junto se remete fotocópias das listas aprovadas, por despacho de 15/12/1999, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, correspondentes à constituição das Comissões de Revisão inerentes ao ano de 2000, e da qual consta a constituição da 4.ª Comissão.

Tais comissões foram mantidas durante o ano de 2001, na medida em que lhes cabia apreciação dos pedidos de revisão entrados até 31/12/1999, que utilizaram a opção prevista no n.º 2 do artigo 3.º do DL 398/98, de 17/12, e cuja distribuição processual ocorrerá durante o ano de 2000. (...)

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto para este STA como *recurso de revista excepcional de revista*, havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depois de previamente afrontar a questão da admissibilidade ou não desta espécie de recurso no contencioso tributário, suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer.

Quanto a esta última questão, diga-se desde já que não deixaremos de acompanhar a jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal no sentido na admissibilidade no contencioso tributário do recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA (cfr., por todos o Acórdão de 8 de Outubro de 2014, rec. n.º 772/14 e numerosa jurisprudência nesse sentido aí citada), não se nos afigurando ocorrer *violação da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais* na interpretação e aplicação dos artigos 150.º n.º 1 do CPTA e 26.º alínea h) do ETAF/2002, porquanto, como tem considerado a jurisprudência deste STA, tal competência encontra fundamento legal na expressa remissão para o CPTA operada pelo artigo 2.º alínea c) do CPPT e bem assim na alínea e) do mesmo preceito legal, que opera remissão idêntica para o Código de Processo Civil, diploma este que desde as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, passou também a prever recurso excepcional de revista para o STJ de acórdãos de tribunais da Relação, não havendo, pois, razão para tal recurso se ter apenas por excluído no contencioso tributário e suscitando tal solução, ao invés, dúvidas quanto à sua conformidade à lei fundamental por atentatória do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade (artigos 13.º e 268.º n.º 4 da CRP).

Julga-se, pois, não haver obstáculo de ordem constitucional à admissibilidade do presente recurso, preenchidos que estejam os respectivos pressupostos legais.

A este respeito, dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito preceito legal a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que *em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito* – devendo este recurso funcionar *como uma válvula de segurança do sistema* e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.»

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como se demonstrará.

A recorrente, embora enuncie em abstrato os pressupostos deste recurso de revista excepcional (cfr. conclusões IV a VIII das suas alegações de recurso) e afirme que *nos presentes autos verificam-se todos e cada um daqueles critérios de admissibilidade do recurso* (cfr. conclusão IX das suas alegações), não se esforça minimamente por concretizar os termos em que tais pressupostos ou critérios de admissibilidade se verificam *in casu*, bastando-se com a alegação genérica e não minimamente concretizada de que *resulta patente que a apreciação requerida se reveste de importância jurídico-social fundamental* e de que *afigura-se imprescindível a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de dirimir definitivamente estas questões e de molde a garantir que as decisões judiciais a este respeito serão, de futuro, unívocas* (cfr. alegações de recurso, a fls. 232 dos autos).

Ora, quanto à imputada ao acórdão recorrido *nulidade, por erro/omissão de pronúncia, por falta de se pronunciar sobre todos os vícios que a Recorrente imputou à sentença recorrida* - sic (cfr. conclusões I, II e X a XXV das suas alegações de recurso), constitui jurisprudência pacífica deste STA que, atento o carácter extraordinário da revista excepcional prevista no artigo 150.º do CPTA, não pode este recurso ser utilizado para arguir nulidades do acórdão, devendo as mesmas ser arguidas em reclamação para o tribunal recorrido, nos termos do artigo 615.º n.º 4 do Código de Processo Civil (cfr., entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 26 de Maio de 2010, rec. n.º 097/10, de 12 de Janeiro de 2012, rec. n.º 0899/11, de 8 de Janeiro de 2014, rec. n.º 01522/13 e de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 01363/14).

Além de que, aliás, a arguida nulidade foi já apreciada pelo Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão de 20 de Dezembro de 2012 (a fls. 310 a 323 dos autos, a julgou não verificada, estando a questão definitivamente resolvida.

Quanto ao mais - o imputado erro de julgamento da sentença recorrida e do acórdão que a confirmou - por alegada *extinção dos poderes da comissão e da (in)validade da delegação de competências*, que, na perspectiva da recorrente feriria de nulidade todos os actos subsequentes, incluindo as liquidações adicionais sindicadas -, não se vê que tal questão se afigure como de *importância jurídica ou social*

fundamental ou que o decidido se revele *ostensivamente errado ou juridicamente insustentável*, a justificar a admissão da revista *para melhor aplicação do direito*.

Se erro de julgamento na aplicação do artigo 40.º do CPA ao caso dos autos ocorreu, este não se revela como *manifesto, ostensivo* ou *incontroverso*, e para correcção de erros de julgamento que não sejam deste tipo não serve o recurso de revista excepcional.

Acresce que, como decorre do n.º 4 do artigo 150.º do CPTA *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, o que manifestamente não sucede no caso dos autos.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Acto de indeferimento de recurso hierárquico. Notificação. Falta ou insuficiência de indicação dos meios de defesa. Prazo para deduzir impugnação judicial.

Sumário:

- I — A insuficiência do acto de notificação por falta de indicação dos meios de defesa não conduz à nulidade do acto, mas faculta ao notificado o direito de requerer a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, dentro do prazo fixado no n.º 1 do art. 37º do CPPT; usando dessa faculdade, o prazo para reagir contra o acto tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos omitidos ou da passagem de certidão que os contenha.*
- II — Não sendo exercida a faculdade prevista no art. 37º n.º 1 do CPPT, a aludida omissão irreleva para afastar os efeitos normais da notificação já efectuada.*
- III — O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade, de natureza substantiva, que se conta nos termos do art. 279º do Código Civil, como dispõe o art. 20º n.º 1 do CPPT.*

Processo n.º 389/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Segurança Social, I.P.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., LDA, com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo TAF de Loulé que, julgando verificada a caducidade do direito de acção, rejeitou liminarmente a petição inicial da impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento do recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. A Recorrente deduziu impugnação judicial contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social no valor de € 4.287,97.

B. A impugnação judicial da Recorrente foi enviada ao Centro Distrital de Segurança Social de Faro, através de *fax*, em 01 de Dezembro de 2014, tendo a decisão impugnada sido notificada à Recorrente em 29 de Julho de 2014.

C. A Mm^a Juiz “*a quo*” rejeitou liminarmente a petição da Recorrente com fundamento na caducidade do direito de impugnar a decisão administrativa.

D. A Recorrente não pode aceitar a dita sentença, nem os seus fundamentos, porquanto a decisão impugnada, notificada à Recorrente em 29/07/2014, não fazia qualquer menção aos meios de defesa ao dispor da ora Recorrente, nomeadamente à forma e prazo, nem a partir de quando se iniciaria a correr o prazo para o efeito ou, sequer, qual o efeito decorrente da falta de impugnação do mesmo.

E. A falta de referência aos meios e prazos de reacção da Recorrente na notificação da decisão impugnada torna a mesma nula e, por isso, torna a decisão impugnável no prazo de um ano.

F. Dispõe a alínea a) do n.º 4 do art. 58º do CPTA que “*desde que ainda não tenha expirado o prazo de um ano, a impugnação será admitida, para além do prazo de três meses da alínea b) do n.º 2, caso se demonstre, com respeito pelo princípio do contraditório, que, no caso concreto, a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente, por... A conduta da Administração ter induzido o interessado em erro*”.

G. Tal como, aliás, referem Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, in Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a pág. 390: “*No caso da norma da alínea a) o que está em causa é, não já uma deficiência a nível das formalidades que publicitam o acto administrativo, mas a conduta da autoridade administrativa — consubstanciada na prática de actos jurídicos ou materiais — que tenha gerado a falsa expectativa da desnecessidade ou inconveniência da impugnação do acto, e, assim, induzindo o interessado a prescindir da apresentação em tempo oportuno da petição. Deste modo, a norma tutela os princípios da protecção da confiança e da boa-fé e dá concretização prática, no plano processual administrativo, ao disposto nos artigos 6º e 6º-A do CPA*”.

H. Perante o teor da notificação, a qual não fez qualquer referência ao facto da Recorrente poder exercer o seu direito de impugnar a decisão em causa e qual o prazo para o efeito, foi defraudado o princípio da confiança.

I. A Mm^a Juiz “*a quo*” contrapôs a esta argumentação os preceitos legais dos arts. 36º e 37º do CPPT.

J. Com base naqueles preceitos, considerou a Mm^a Juiz “*a quo*”, que incumbia à Recorrente o ónus de exercer a faculdade conferida no n.º 1 do art. 37º do CPPT, sob pena de se considerar sanado o vício previsto no n.º 1 do artº 36º do mesmo diploma.

K. Não nos parece ser, salvo melhor opinião, este o espírito da lei, uma vez que o artº 37º do CPPT confere ao interessado a faculdade de exercer um direito, que é o de requerer que seja complementada a comunicação de decisão em matéria tributária, e que, caso o faça, o prazo para impugnar do acto conta-se a partir da recepção da notificação ou da certidão requerida.

L. Não dispõe, no entanto, que caso o interessado não requeira tal complemento, tenha como cominação a sanção do vício da notificação de decisão que lhe tenha sido efectuada.

M. Para além do mais, as normas invocadas pela Mm^a Juiz “*a quo*”, ainda que de aplicação ao caso concreto, não excluem a aplicação da alínea a) do artº 58º CPTA, não sendo exigível à Recorrente que tivesse conhecimento dos prazos e meios ao seu dispor para apresentar a Impugnação judicial, pelo que a mesma sempre deveria ter sido admitida nos termos do disposto no supra referido artigo, pois ainda não havia decorrido o prazo de um ano desde a notificação.

N. Caso assim se não entenda, sempre se diz que o artigo 58º n.º 3 do CPTA estipula que a contagem dos prazos de impugnação de actos administrativos anuláveis é de um ano para o Ministério Público e três meses nos restantes casos, pelo que obedece ao regime aplicável aos prazos para propositura de acções previstos no CPC, que diz, por remissão do n.º 4 do seu artigo 138º, que essa contagem é contínua, mas que se suspende durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actas a praticar em processos que a lei considere urgentes (138º n.º 1 do CPC).

O. Pelo que o prazo de caducidade de três meses suspendeu-se durante as férias judiciais, pois que o entendimento é o de que o prazo de três meses, previsto no artigo 58º n.º 2 alínea b) do CPTA, para impugnação contenciosa de actos administrativos anuláveis, quando abranja período em que decorram férias judiciais, deve ser convertido em 90 dias para efeito da suspensão imposta pelo artigo 138º n.º 1 e n.º 4 do CPC, aplicável por força do artigo 58º n.º 3 do CPTA, já que, conforme o critério estabelecido no artigo 279º alínea a) do CC, um mês são trinta dias de calendário.

P. Assim, a aplicação da norma do CPTA implica a consideração da suspensão do prazo durante aquele período, pelo que não se verifica a caducidade da presente acção.

Q. Nesse sentido *vide* o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 07/12/2011, proferido no processo 04027/10, disponível em www.dgsi.pt.

R. Desta feita, considerando que o ofício que integra o acto impugnado é datado de 25/07/2014 e que as férias judiciais decorreram entre 16 de Julho e 31 de Agosto de 2014, o prazo de 90 dias apenas se iniciou no dia 1 de Setembro de 2014.

S. O prazo de 90 dias, iniciado em 01/09/2014 teria o seu término em 29/11/2014, o qual correspondia a um sábado, dia em que os tribunais se encontram encerrados, pelo que a prática do acto é

transferida para o 1º dia útil seguinte, que foi o dia 01/12/2014, data em que a Recorrente apresentou a sua Impugnação.

T. Veja-se neste sentido o Ac. do TCAS de 19-01-2011, no Proc. n.º 03889/10, in *www.dgsi.pt*. “... no âmbito do processo tributário judicial, o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei, podendo ser lesivos, entre outros, o indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação — cfr. art.º 95.º, n.ºs 1 e 2 e alínea d) da LGT — sendo que tal prazo é de 90 dias a contar dos diversos factos que a lei elegeu como termo inicial ou dies a quo ou dies ex quo desse prazo, previstos nas várias alíneas e números do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo que a fixação deste prazos, neste artigo, não prejudica outros prazos especiais fixados no mesmo Código ou em outras leis tributárias, como proclama o seu n.º 4.”.

U. Dispõe o art.º 76º, n.º 2, do CPPT que: A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto. Ou seja, esta norma do n.º 2, no caso de recurso hierárquico interposto de reclamação graciosa, expressamente atribui o direito de contra a respectiva decisão interpor recurso contencioso.

V. Conforme dispõe o art.º 101.º da LGT e 97.º do CPPT, a forma de reacção aí prevista, ao referir-se ao recurso contencioso, deve ser entendida como se referindo ao meio processual tributário judicial que legalmente caiba ao objecto desse meio gracioso, como acto lesivo que é, nos termos do disposto no art.º 95º da LGT.

W. Prevendo a lei o meio de reacção judicial contra tal acto de indeferimento (expresso) proferido no recurso hierárquico, o prazo para o efeito já se encontra previsto na alínea f) do n.º 1 do citado art.º 102.º, que o fixa, igualmente em 90 dias, a contar do conhecimento desse acto.

X. Pelo que, a impugnação judicial foi proposta em tempo, não se encontrando, assim, caducado o direito à acção.

Y. A douda sentença recorrida ao rejeitar liminarmente a impugnação judicial da Recorrente violou assim, entre outras normas, o artº 58º do CPTA.

Z. Pelo que, deveria a Impugnação da Recorrente ter sido admitida, por tempestiva, devendo a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, a admitir a Impugnação Judicial da Recorrente. Nestes termos e nos melhores de direito e com o suprimento de Vossas Excelências, deverá ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, sendo esta substituída por outra que admita a Impugnação Judicial da Recorrente, seguindo o processo os seus ulteriores termos. Assim se fazendo a costumada Justiça.

1.2. O INSTITUTO DA SEGURANÇA SOCIAL, I.P., apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

A) A Recorrente interpôs a presente acção de impugnação judicial ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT;

B) Sindicou o acto de indeferimento do recurso hierárquico, notificado à Impugnante em 29/07/2014;

C) Apresentou a competente acção judicial em 01/12/2014;

D) Nesta medida, atento o prazo processual previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 102º, acompanha-se o entendimento preconizado pelo tribunal a quo, o qual pugna pela extemporaneidade do meio processual utilizado, da acordo com o disposto no artigo 279.º do Código Civil, ex vi n.º 1 do artigo 20.º do CPP, portanto sem suspensão nas férias judiciais;

E) As notificações dos actos de liquidação oficiosa de contribuições para a segurança social, seguem o disposto no Código do Procedimento Administrativo, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 40º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRC), logo, sem obrigatoriedade de indicação dos meios de reacção contenciosa, nos termos do artigo 68.º do CPA (considerando que ao acto cabia desde logo a reacção contenciosa aplicável) e artigo 60.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

F) No entanto os mesmos foram notificados com a notificação do acto de liquidação oficiosa de contribuições para a segurança social, em 19/03/2014.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal emitiu doudo parecer no sentido de que a decisão recorrida devia ser confirmada, com a seguinte argumentação:

«Concluindo-se que o meio processual adequado é a impugnação judicial, meio este utilizado pela Recorrente, o prazo para a sua apresentação é de 3 meses, ao abrigo do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT [...].

Por outro lado e nos termos do artigo 20º, n.º 1, do CPPT, o referido prazo conta-se nos termos do artigo 279º do Código Civil. [...]

Atento que o prazo se iniciou em 30/07/2014, dia seguinte ao dia em que a Recorrente foi notificada, termina a 30/10/2014, tal como foi considerado na sentença recorrida.

Nos termos do citado normativo o prazo não se interrompe em férias judiciais, pois só no caso de o prazo terminar em férias judiciais é que o mesmo se transfere para o primeiro dia útil, como se alcança da alínea e) do referido artigo 279º do Código Civil.

Ora, não há fundamento legal para aplicação das normas do CPTA, como invoca a Recorrente, a qual certamente elabora em erro por a impugnação judicial ter sido interposta do indeferimento do recurso hierárquico. Mas só no caso de tal decisão ser impugnada contenciosamente através da acção administrativa especial (anterior recurso contencioso de que fala o n.º 2 do artigo 97º do CPPT) é que há lugar à aplicação das normas do CPTA, cujo artigo 58º, n.º 3, remete para a regras do CPC, o que não é o caso dos autos.

Invoca a Recorrente que a notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico não continha informação sobre os meios de reacção contenciosa e respectivos prazos, o que configura nulidade da notificação e lhe confere o prazo de 1 ano para impugnar aquela decisão.

A decisão recorrida não deu como assente essa omissão da notificação, embora a tivesse apreciado. Mas a corresponder à verdade, essa falta não tem as consequências que a Recorrente pretende retirar da situação, como se concluiu na decisão recorrida. Com efeito, pese embora decorra do disposto do n.º 2 do artigo 36º do CPPT que as notificações devem conter os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, só se verifica a nulidade da notificação na falta de indicação do autor do acto e no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que se decidiu, do seu sentido e da sua data – n.º 9 do artigo 39º do CPPT.

No caso da falta de menção dos meios de defesa e respectivos prazos dispõe o n.º 1 do artigo 37º do CPPT que pode nesse caso o interessado requerer, no prazo de 30 dias, que lhe sejam notificados os requisitos omitidos, diferindo-se o início do prazo de impugnação, nesse caso, para a data daquela notificação ou da entrega da certidão com esses elementos em falta. E tratando-se de uma faculdade do interessado é óbvio que se não exercer essa faculdade a irregularidade da notificação fica sanada, como se entendeu na decisão recorrida citando doutrina avalizada.

Como se deixou exarado na decisão recorrida e é jurisprudência pacífica, o prazo de apresentação da impugnação judicial é um prazo peremptório, motivo pelo qual, decorrido que seja, caduca o respectivo direito de acção - neste sentido cfr., entre outros, o acórdão do STA de 06/10/2005, processo n.º 0392/05.

Atento que aquando da apresentação da impugnação judicial já havia decorrido o prazo de 3 meses previsto no artigo 103º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a acção é intempestiva e como tal deve ser rejeitada.»

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Em causa neste recurso está a decisão de indeferimento liminar de petição inicial de impugnação judicial apresentada em 01/12/2014 contra o acto de indeferimento de recurso hierárquico notificada através de ofício datado de 25/07/2014.

Com efeito, por decisão proferida a fls. 70 e seguintes, o tribunal recorrido rejeitou liminarmente, por extemporânea, a petição de impugnação, com a seguinte fundamentação:

«Em matéria de notificação dos atos tributários, em especial, e dos atos administrativos, em geral, estabelecem os arts. 36.º e 37.º do CPPT e 268.º da CRP, no que ao caso releva, o seguinte: [...]

Decorre deste enquadramento legal que as notificações dos atos em matéria tributária, conterão sempre, além do mais, os meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado e que, caso a comunicação da decisão em matéria tributária não contenha a indicação dos meios de reacção contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

Assim, no caso, designadamente, de falta de indicação na notificação dos meios de reacção contra ato notificado, e respetivos prazos, o interessado poderá requerer a passagem de certidão que os contenha, no prazo 30 dias, sendo que, na falta de tal requerimento, o vício do ato de notificação ficará sanado ou, pelo menos deixará de ser relevante para afastar os efeitos normais da notificação, designadamente para determinação do termo inicial dos prazos de impugnação graciosa ou judicial — cfr. neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA [...]

Sufragando tal entendimento, concluímos, deste modo, que a circunstância de a Impugnante não ter sido notificada acerca dos meios de defesa contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico não contende com a eficácia e validade da notificação, uma vez que não demonstrou nos autos ter requerido a notificação com os elementos em falta, ou passagem de certidão que os contivesse.

Assim sendo, e determinando a lei que a impugnação judicial deve ser apresentada no prazo de três meses — cfr. art.º 102.º, n.º 1, alínea e), e 76º, n.º 2, ambos do CPPT — a contagem do referido prazo efetua-se nos termos do disposto nas als. b), c) e e) do art.º 279.º do Código Civil, ex vi do art.º 20.º, n.º 1, do CPPT, ou seja, de forma contínua, sem qualquer suspensão no período de férias judiciais. [...]

Ora, em face de tudo quanto se expôs, e tendo em conta o prazo de 3 meses previsto no art.º 102º, n.º 1, alínea e), do CPPT, o respetivo termo inicial do prazo de impugnação (partindo da alegação da Impugnante que, expressamente, reconhece ter recebido a notificação em 29.07.2014 — cfr. ponto 11 do requerimento de fls. 63), ocorreu em 30.07.2014, primeiro dia seguinte àquele em que ocorreu a notificação, terminando em 30.10.2014, dia que não coincide com sábado, domingo, feriado ou férias judiciais.

Conclui-se pois, que quando a petição inicial foi apresentada, em 01.12.2014 (cfr. fls. 2 dos autos), estava já caducado, há muito, o direito de impugnar. [...].

Dissente a Recorrente do assim decidido, advogando que a falta de indicação dos meios de defesa torna a notificação da decisão nula, e que nos termos do que dispõe o art. 58º, n.º 4, alínea a), e n.º 2, alínea b), do CPTA, e atento o princípio da confiança, a impugnação podia ser apresentada no prazo de um ano, sendo que a ausência de utilização da faculdade prevista no art. 37º do CPPT não tem por efeito sanar o vício de que possa padecer a notificação; mais defende que o prazo para apresentar a impugnação se suspendeu durante as férias judiciais, nos termos da disciplina contida no art. 58º, n.º 3, do CPTA e no art. 138º, n.ºs 1 e 4, do CPC, concluindo, por isso, que a decisão de rejeição liminar da impugnação violou, entre outras, a norma contida no art. 58º do CPTA.

As questões que se colocam neste recurso são, assim, as de saber se a falta de indicação dos meios de defesa na notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico determina a nulidade dessa notificação, e se o prazo para deduzir impugnação judicial contra essa decisão se suspende durante as férias judiciais.

2.1. Da nulidade da notificação

A notificação em causa refere-se ao acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social.

Na tese da Recorrente, tal notificação padece de nulidade por falta de indicação dos meios de defesa legalmente facultados, o que, no seu entender, lhe confere o direito de impugnar a decisão no prazo de um ano, à luz da disciplina contida na alínea a) do n.º 4 do art. 58º do CPTA.

Ora, é incontroverso que os actos administrativos, de que os *actos em matéria tributária* são uma espécie, estão sujeitos a notificação em harmonia com as exigências axiológicas contidas no n.º 3 do art. 268.º da Constituição, e, nesta decorrência, o art. 36º, n.º 2, do CPPT estabelece que *«As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.»*

Todavia, o art. 39º do CPPT, que disciplina em matéria da perfeição das notificações, apenas comina com a nulidade a situação de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data.

Além disso, o art. 37º, do CPPT, estabelece, no seu n.º 1, que, *«Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento»*, e determina, no seu n.º 2, que *«Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.»*

O que significa que a insuficiência da notificação por falta de indicação dos meios de defesa não conduz à nulidade do acto, mas faculta ao notificando o direito de requerer a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, dentro do prazo fixado no n.º 1 do artigo 37º, e, usando dessa faculdade, o prazo para reagir (graciosa ou contenciosamente) contra o acto tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos que haviam sido omitidos ou da passagem de certidão que os contenha.

Ora, a consequência de, na circunstância, nada ser requerido nos moldes definidos no art. 37º redonda na irrelevância da aludida insuficiência para afastar os efeitos normais da notificação já efectuada, como explica JORGE LOPES DE SOUSA ⁽¹⁾, nos seguintes termos: *«Será tendo em conta esta possibilidade de sanção que deverá ser interpretada a norma da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º, em que se estabelece como início do prazo de impugnação judicial e de reclamação graciosa o «termo do prazo para pagamento voluntário das prestações legalmente notificadas ao contribuinte».* Com efeito, se se entendesse que apenas quando as notificações são efectuadas em **total** sintonia com o legalmente estabelecido elas têm potencialidade para conferir eficácia aos actos notificados, esta norma do n.º 2 do art. 37.º não teria qualquer alcance nos casos de «reclamação» e de «impugnação», que nela são referidos, pois, tratando-se de casos em que a notificação não tenha sido integralmente efectuada em conformidade com a lei, seriam casos em que o prazo de impugnação judicial e de reclamação **não se iniciaria** enquanto não ocorresse uma notificação em absoluta conformidade com a lei. Por isso, a única interpretação que confere sentido útil à inclusão daquelas referências à «reclamação» e à

«impugnação», parece ser a de que se, não for requerida a notificação dos requisitos omitidos, no prazo referido no n.º 1, a omissão deixa de ser relevante para afectar a produção de efeitos do acto de notificação e, conseqüentemente, ficará assegurada a eficácia do acto notificado.».

Daí que se imponha concluir, como se concluiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7/10/2009, no processo n.º 128/09, que «a notificação sem todos os requisitos exigidos, mas que contenha aqueles sem os quais ela é considerada nula, indicados no n.º 9 do art. 39.º do CPPT, não deixará de valer como acto de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, produzindo os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, só não produzindo, no caso de o destinatário utilizar tempestivamente a faculdade prevista no art. 37.º, n.º 1, do CPPT, o efeito de determinar o início dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa do acto notificado.».

Entendimento este que, de resto, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a plasmar, reiteradamente, em muitos outros acórdãos, como sejam, designadamente, aqueles que proferiu em 12/05/2010, no processo n.º 632/09, em 13/10/2010, no processo n.º 493/10, em 12/01/2011, no processo n.º 789/10, em 22/01/2014, no processo n.º 1108/12, e em 29/10/2014, no processo n.º 1381/12.

E, sendo claro que a falta de indicação dos meios de defesa não podia determinar a nulidade da notificação em causa nos autos, é também fora de dúvida que, ao contrário do que vem dito pela Recorrente, tal falta, não sendo apta para a induzir em erro, também não contende com o princípio da confiança, desde logo porque essa omissão não tem a virtualidade de criar quaisquer expectativas dignas de tutela jurídica, e, como se viu, a Recorrente podia, se assim o entendesse, requerer a notificação dos elementos omitidos, nos termos consignados no art. 37º do CPPT.

Aliás, a eventual nulidade da notificação também não teria como efeito a concessão do prazo de um ano para impugnar a que a Recorrente alude, pela comezinha razão de que nenhum efeito produziria.

Improcedem, pois, as conclusões do recurso no que tange às consequências jurídicas da invocada falta de indicação dos meios de defesa.

2.2. Da suspensão do prazo para deduzir a impugnação

Em defesa da tempestividade da impugnação, sustenta ainda a Recorrente que nos termos do que dispõem os arts. 58º, n.º 3, do CPTA, e 138º, n.ºs 1 e 4 do CPC, o prazo para impugnar não corre durante as férias judiciais, e que, nessa circunstância, tendo em conta que foi notificada da decisão em 29 de Julho de 2014, e que as férias judiciais decorreram entre 16 de Julho e 31 de Agosto de 2014, o prazo legal de 90 dias para impugnar só se iniciou em 1 de Setembro de 2014, terminando em 29/11/2014, que, sendo sábado, se transferiu para o 1º dia útil seguinte, ou seja, 01/12/2014, data em que apresentou a petição de impugnação.

Em primeiro lugar, cumpre referir que o CPPT rege os prazos para a impugnação judicial, e, por conseguinte, na ausência de lacuna legal nesta matéria, é totalmente deslocada a invocação das regras contidas no art. 58º do CPTA.

Ora, como é jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal (²), o prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade, de natureza substantiva, que se conta nos termos do artigo 279º do Código Civil, como dispõe o artigo 20º, n.º 1, do CPPT.

Na verdade, «o CPPT estabelece que, quando estamos perante a apresentação de uma impugnação judicial, não estamos ainda no processo judicial, estamos aquém dele. E depois consigna que nestes casos não se deve aplicar a forma de contagem própria do CPC, mas sim nos termos do CC» - Ac. do STA de 16/5/2012, no processo n.º 291/12. Significa isto que o prazo para deduzir impugnação judicial não se suspende nas férias judiciais, como acontece com os prazos processuais, mas se o seu termo ocorrer nesse período transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, como preceitua a alínea e) do artigo 279º do Código Civil.

No caso vertente, considerando que a impugnante foi notificada do acto de indeferimento do recurso hierárquico em 29 de Julho de 2014, e que o prazo para deduzir a impugnação era de 90 dias, impõe-se concluir que tal prazo, tendo o seu início em 30/07/2014, terminou em 27 de Outubro de 2014.

E, sendo este um prazo peremptório, é fora de dúvida que, aquando da apresentação da impugnação, em 1/12/2014, se extinguiu já há muito o direito de impugnar, tal como se julgou na decisão recorrida.

Razão por que a sentença recorrida não merece a censura que lhe vem dirigida.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. – Dulce Neto (relatora) – Ascensão Lopes – Aragão Seia.

(¹) In Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 5ª ed., anotação 3 ao artigo 37º, pág. 333.

(²) Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos pelo STA em 11/05/2011, no processo n.º 55/11, em 7/09/2011, no processo n.º 677/10, em 6/06/2012, no processo n.º 1064/11 (Pleno), em 16/05/2012, no processo n.º 291/12, em 28/11/2012, no processo n.º 571/12, em 13/03/2013, no processo n.º 836/12, e em 15/01/2014, no processo n.º 1534/13.

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

Oposição à execução fiscal. Nulidade. Título executivo. Nulidade da citação. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

- I — A nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo (falta que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – alínea b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT) não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º deste mesmo Código.*
- II — Uma invocada nulidade do acto de citação também não constitui, no regime do CPPT, fundamento de oposição à execução fiscal, podendo ser arguida no processo de execução fiscal, que prosseguirá depois de suprida aquela.*
- III — O erro na forma de processo (art. 193º do novo CPC) afere-se pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer e não deve ordenar-se a convolação se o meio utilizado for intempestivo em termos da forma processual que se pretende mandar seguir.*

Processo n.º 512/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Instituto do Emprego e Formação Profissional, IP.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando verificado erro na forma de processo, absolveu da instância o IEFP, I.P. – Instituto do Emprego e Formação Profissional, na oposição à execução fiscal n.º 1775201301027166, a correr termos no Serviço de Finanças de Felgueiras, para cobrança coerciva de dívidas ao IEFP, IP, no montante de € 114.443,84.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. O processo enferma de nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artº 165 do CPPT: a falta de informação ao executado sobre os seus direitos.

2. É nulidade de conhecimento oficioso e que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do artº 4 do artº 165º do CPPT.

3. A citação feita ao executado não cita/não informa da possibilidade de deduzir a acção administrativa especial de forma *a contestar* a decisão do Instituto de Emprego e Formação Profissional, ou, se se preferir, que esse meio processual já não era admissível, face à tramitação deste tipo de processos.

4. Essa omissão/erro da citação prejudica, inequivocamente a defesa do interessado, *pedra de toque* das nulidades em processo tributário.

5. Acresce, ainda nesta nulidade, que, mesmo quanto à faculdade de deduzir oposição, a mesma não foi feita correctamente e que equivale a não ter sido dada essa possibilidade.

6. Na medida em que se faz constar da citação a faculdade de “*deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204º-A do Código de Processo Civil*”.

7. Nem o CPC, nem o CPPT têm qualquer artigo 204º-A, pelo que não podia o executado saber de que oposição se tratava e com que fundamentos a mesma poderia ser usada.

8. A citação promovida pelo Serviço de Finanças de Felgueiras não cumpre as formalidades previstas na lei, sendo que é na ocasião em que é feita a citação que tem ser disponibilizada a informação indispensável e necessária para que o executado possa ajuizar das faculdades que lhe assistem para a defesa dos seus interesses.

9. Esta nulidade é fundamentada enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT, uma vez que, ocorrendo tal nulidade, a execução fica extinta, consequência que se compatibiliza com a finalidade do processo de oposição à execução fiscal.

10. Nulidade que “*(...) apesar de não estar expressamente indicado nas várias alíneas do n.º 1 do artº 204º do CPPT, a falta de requisitos do título executivo, quando não puder ser suprida por prova*

documental, cabe na fórmula genérica da referida alínea i), já que se trata de um fundamento que a provar documentalente, não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título” - Jorge Lopes de Sousa (ibidem na obra citada, página 144 em anotação ao artº 165 do CPP).

11. Ou, quando muito, pode ser conhecida via convolação da oposição em requerimento de arguição de nulidade, com a consequente incorporação da mesma no processo de execução fiscal, convolação que é obrigatória nos termos do artº 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT.

12. Sem prescindir, ocorre nulidade de citação, insanável, por falta de observância das formalidades previstas na lei (artº 190º, 2 do CPPT, artº 191º e 192º do CPC de 2013, correspondente aos artºs 198º e 198º-A do CPC em vigor à data da citação).

13. *Mutatis mutandis*, face à factualidade exposta, sempre se verificaria nulidade de citação por incumprimento da formalidade prevista no artº 190º, n.º do CPPT, porquanto a falta cometida prejudica a defesa do citado, nos termos do n.º 4 do artº 198º do CPC à data vigente, e que corresponde no CPC 2013 ao artº 191º.

14. Manifestamente, dar-se a indicação na citação a possibilidade deduzir oposição, “(...) com os fundamentos previstos no art 204º-A do Código de Processo Civil” é falta capaz de prejudicar a defesa do citado.

15. Face à especificidade e susceptibilidade de impugnação contenciosa das decisões que ordenam a reposição das quantias nos termos do artº 6º do DL 443/78, 28, e respectivas dívidas, mais se justificaria impor à citação (no sentido de fazer constar) a possibilidade de intentar acção administrativa especial como forma de reacção processual, o que se não fez.

16. Mais se justificando na citação, ao contrário do que dela consta, que se anexasse cópia do título executivo, o que não ocorreu.

17. A nulidade, a que se reporta as conclusões 12º a 15º, é também de conhecimento officioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do artº 4 do artº 165º do CPPT, determinand, nos termos do artº 165º, n.º 2 do CPPT, a anulação dos termos dos subsequentes que dela dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

18. No caso concreto, a sanção da nulidade implicará a anulação dos actos que dela dependem, nomeadamente o decurso dos prazos para o exercício das faculdades processuais que são conferidas na sequência da citação (pagamento da dívida, pagamento em prestações, dação em pagamento e dedução de oposição, nos termos do artº 189º, n.ºs 1, 2 e 3) e a repetição da citação sem enfermar de irregularidades, e com a correcta indicação quanto à oposição, do artigo 204º do CPPT relativo aos fundamentos que possam ser usados para esse efeito.

Termina pedindo que, em procedência do recurso, se julgue verificada a nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT (falta de informação ao executado sobre os seus direitos) e se declare a procedência da oposição e consequente extinção da execução contra o recorrente, ou, quando se assim não entenda, se julgue verificada a nulidade de citação, insanável, por falta de observância das formalidades previstas na lei (art. 190º, 2 do CPPT, art. 191º e 192º do CPC de 2013, correspondente aos art.ºs 198º e 198º-A do CPC em vigor à data da citação) e se determine a anulação da citação e consequente baixa do processo ao Serviço de Finanças de Felgueiras para que seja feita nova citação, sem irregularidades.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«**FUNDAMENTAÇÃO**

1. Nulidade do título executivo

A nulidade do título executivo, por falta de requisitos essenciais, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, devendo ser arguida perante o órgão da execução fiscal; eventual decisão desfavorável é passível de reclamação para o tribunal tributário (arts. 165º n.º 1 alínea b) e 276º CPPT; acórdãos STA Pleno SCT 23.02.2005 processo n.º 574/04, 19.11.2008 processo n.º 430/08, 17.12.2008 processo n.º 364/08; 6.05.2009 processo n.º 632/08).

Sem prescindir,

No caso concreto o título executivo, consubstanciado na certidão de dívida emitida pelo IEF, IP contém os requisitos essenciais legalmente exigíveis (doc. fls. 7 PEF apenso; art. 163º n.ºs 1 e 2 CPPT.)

Nesta medida não se verifica a arguida nulidade insanável (art. 165º n.º 1 alínea b) CPPT).

A alegada falta de informação ao executado sobre os seus direitos (1ª conclusão) configura, em abstracto, nulidade da citação por inobservância das formalidades legais, conforme reconhece o recorrente (art. 190º n.º 2 CPPT).

2. Nulidade da citação

A nulidade da citação, por inobservância das formalidades prescritas na lei, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, devendo ser arguida perante o órgão da execução fiscal, no prazo para dedução de oposição; eventual decisão desfavorável é passível de reclamação para o tribunal

tributário (art. 198º n.ºs 1/2 CPC revogado, art. 191º n.º 1 e 2 CPC vigente; art. 276º CPPT / acórdãos STA Pleno SCT 28.02.2007 processo n.º 803/04, 3.12.2008 processo n.º 671/08; 6.05.2009 processo n.º 632/08; Pleno SCT 24.02.2010 processo n.º 923/08/ na doutrina Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 5ª edição Volume II p.270).

Ocorrendo erro na forma de processo deve operar-se a convalidação para a forma de processo legalmente adequada: requerimento de arguição de nulidade dirigido ao órgão da execução fiscal (art. 97º n.º 3 LGT; art. 98º n.º 4 CPPT).

A convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na correspondência entre direito e acção adequada (art. 2º n.º 2 CPC) e justifica-se por razões de economia processual.

No caso concreto obsta à convalidação a intempestividade da arguição da nulidade: citação em 4.06.2013 (PEF fls. 4); arguição nas alegações de recurso apresentadas em 21.03.2014.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é, no que aqui releva, do teor seguinte:

«**NULIDADES ABSOLUTAS: ERRO NA FORMA DE PROCESSO**

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 608.º n.º 2 Código de Processo Civil (CPC), ex vi do art. 2º alínea e) Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso: art. 193.º e 196.º do CPC.

O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção; por outro lado, constitui vinculação temática para o tribunal, pois é dentro dele que o tribunal se move: art. 608.º n.º 1 alínea e) do CPC.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: art.º 581.º n.º 3 do CPC.

Ora, a execução n.º 1775201301027166 corre termos no Serviço de Finanças de Felgueiras, contra “B....., Lda.”, nipc., C....., nif, e A....., nif, para cobrança coerciva de dívidas ao IEFP, IP, a 21.02.2013, no montante de € 114.443,84, referente a apoio financeiro concedido no valor de € 100.000,00, por despacho da então Diretora do Centro de Emprego de Felgueiras, datado de 29.10.2004. Por ter sido entendido que os beneficiários não cumpriram com as obrigações assumidas, foi determinada pelo então Delegado Regional do Norte, em despacho de 7.07.2009, a resolução do contrato – cfr. processo de execução fiscal apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais. Sendo, pois, a responsabilidade do oponente sustentada em responsabilidade solidária, decorrente da cláusula 10.º (Responsabilidade pelo cumprimento das obrigações), do contrato de concessão de incentivos financeiros, em que interveio na qualidade de promotor e segundo outorgante – cfr. fls. 73 a 83 do pef.

Atenta a argumentação aduzida pelo Oponente e considerando o pedido de revogação da decisão de resolução, substituindo-a por outra que declare a não resolução do Contrato de Incentivos Financeiros, conclui-se que o oponente pretende reagir contra aquela decisão, considerando que a mesma não tem fundamento, alegando, para o efeito, que foram cumpridas todas as obrigações impostas.

Ora, este fundamento contende com a legalidade concreta da dívida exequenda, designadamente com a legalidade da decisão que tornou reembolsável o benefício concedido. Razão pela qual formula o pedido de revogação daquela decisão.

Estas questões referem-se à legalidade em concreto da dívida exequenda que deveriam ter sido invocadas em sede própria, nomeadamente quando foi notificado do despacho de 7.07.2009, que de terminou a conversão em reembolsável do subsídio concedido.

Como decorre do art. 204.º n.º 1 alínea h) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a ilegalidade da dívida exequenda só pode constituir fundamento de oposição nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato; ou, dito de outro modo, sempre que esteja prevista na lei a possibilidade de impugnação judicial ou recurso do ato impugnado é um destes meios processuais que deve ser usado e não o processo de oposição.

Outrossim, como se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28.12, é possível “A impugnação contenciosa, nos termos gerais do processo administrativo, do despacho de declaração do vencimento imediato da dívida (...).”

A este propósito deixa-se nota do sumário do acórdão do STA de 21.11.2012, proferido no âmbito do processo 0714/12, disponível em www.dgsi.pt que diz o seguinte: “V - Respeitando a dívida exe-

quenda a restituição de quantias recebidas no âmbito de participações do Fundo Social Europeu, ou de dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a acção administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas, nos termos do disposto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 443/78, de 28 de Dezembro, a intentar nos tribunais administrativos de círculo (art. 44º do ETAF).” - sublinhado nosso.

Assim, não se enquadrando os fundamentos invocados em nenhum dos previstos no art. 204º do CPPT, resulta manifesta a improcedência da oposição, por se verificar erro na forma de processo.

E, quais as consequências a extrair de tal facto?

Nos termos do art.º 193.º do CPC, as consequências daí resultantes poderão divergir consoante se possam ou não aproveitar os atos já praticados, tendo em vista as garantias do réu: se da errada forma processual resultar diminuição das garantias do réu, deverão anular-se todos os actos posteriores; caso contrário, anular-se-ão apenas os que não possam ser aproveitados, praticando-se os necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida na lei.

In casu, a convoção não é possível uma vez que o oponente foi notificado da decisão de resolução do contrato, por carta registada de 7.07.2009 – cfr. fls. 1 e 2 do processo executivo, para, querendo, “apresentar reclamação (...), no prazo de 15 dias úteis, ou interpor recurso hierárquico facultativo (...), no prazo de três meses, (...), ou reagir contenciosamente, no mesmo prazo, através dos Tribunais competentes.”

Assim, a ordenar-se a convoção, designadamente em acção administrativa especial, incorrer-se-ia na prática de um ato inútil, a que o tribunal deve obstar (art.º 130.º do CPC.), porquanto redundaria numa situação de intempestividade, tendo em consideração que a presente oposição foi apresentada a 8.07.2013 (fls. 4 dos autos).

Nestes termos, há que concluir ter ocorrido erro na forma de processo e, não podendo os autos serem aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei, impõe-se, a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da instância do IEFP, IP., nos termos do disposto no art.º 278.º n.º 1 alínea b) do CPC.

III - DECISÃO:

Nesta conformidade, julgo verificada a nulidade de erro na forma processual, com a consequente absolvição do IEFP, IP. da instância.(...)»

3. Discordando do assim decidido, o recorrente continua a sustentar, no essencial, que, por um lado, o processo enferma de nulidade insanável (por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT: a falta de informação ao executado sobre os seus direitos), nulidade que é de conhecimento oficioso e que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do artº 4 do art. 165º do CPPT e, por outro lado, também a citação não cita/não informa da possibilidade de deduzir a acção administrativa especial de forma a contestar a decisão do IEFP, ou que esse meio processual já não era admissível, face à tramitação deste tipo de processos, sendo que tal omissão/erro da citação prejudica, inequivocamente a defesa do interessado. Além de que, mesmo quanto à faculdade de deduzir oposição, a citação também não foi feita correctamente, na medida em que se faz constar da citação a faculdade de “deduzir oposição, com os fundamentos previstos no art. 204º-A do CPC, mas nem o CPC, nem o CPPT têm qualquer artigo 204º-A, pelo que não podia o executado saber de que oposição se tratava e com que fundamentos a mesma poderia ser usada.

E não cumprindo a citação as formalidades previstas na lei, configura-se uma nulidade que é fundamento enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT ou, de todo o modo, uma nulidade de citação por incumprimento da formalidade prevista no art. 190º do CPPT, porquanto a falta cometida prejudica a defesa do citado, nos termos do n.º 4 do art. 198º do CPC (actual art. 191º do Novo CPC), nulidade que também é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do artº 4 do art. 165º do CPPT, determinando a anulação dos termos dos subsequentes que dela dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

Estas são, portanto, as questões a decidir.

Vejamos.

4.1. Atentando na Petição inicial da presente oposição, constata-se que o oponente/recorrente, tendo sido citado para a execução n.º 1775201301027166, instaurada para cobrança coerciva de dívidas ao IEFP, I.P., no montante de 114.443,84 Euros, alega, em síntese, que apesar de se tratar de dívida resultante de um despacho datado de 7/7/2009, do Delegado Regional do Norte do IEFP (onde consta a resolução do Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros, no âmbito de uma candidatura apresentada pelo ora oponente ao Programa PEOE), não existe incumprimento ou sequer desvios na execução do projecto, pois (i) o promotor sempre cumpriu todas as obrigações legais e laborais; (ii) manteve-se em funcionamento muito para além do prazo a que estava obrigado; (iii) o Estado, através do IEFP e do Centro de Emprego de Felgueiras, não procedeu a qualquer acompanhamento, mas efectuou tão só uma acção de fiscalização, no âmbito da qual entendeu que o projecto não estava conforme; (iv) pedindo (ao arrepio do que havia considerado numa primeira fase de apreciação da referida candidatura),

o reembolso do apoio que havia concedido, sendo que este é um comportamento de má-fé por parte de uma entidade - Estado - que tem a obrigação de dar um exemplo positivo.

Ora, se, por um lado, desta alegação não se vê em que possa o recorrente assentar a alegada ocorrência de nulidade insanável por falta de requisitos essenciais do título executivo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT (nomeadamente a invocada falta de informação ao executado sobre os seus direitos), também, por outro lado, essa aventada nulidade do título não constitui fundamento de oposição à execução fiscal: deve, antes, ser arguida perante o órgão da execução fiscal (OEF), com a inerente possibilidade de reclamação para o Tribunal Tributário de eventual decisão desfavorável (cfr. a alínea b) do n.º 1 do art. 165º e o art. 276º, ambos do CPPT, bem como os acórdãos do Pleno desta secção do STA, de 23/2/2005, no proc. n.º 574/04, de 19/11/2008, no proc. n.º 430/08, de 17/12/2008, no proc. n.º 364/08 e de 6/5/2009, no proc. n.º 632/08).

Na verdade, como, por exemplo, neste último se salienta, «(...) o artigo 165.º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”».

E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.

A lei elegeu, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.

E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.

Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.

Por outro lado, a tutela jurídica concedida à nulidade é, até, mais consistente do que a resultante da oposição, na medida em que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, que não apenas no prazo de 30 dias contados da citação – cfr: artigo 203.º, n.º 1, do CPPT.

Aliás, a entender-se dever ser conhecida pelo Chefe do Serviço de Finanças (ou, porventura, pelo juiz – cfr: o artigo 151.º, n.º 1, do CPPT), sempre o respectivo processo seria urgente – artigo 278.º, n.º 5 – o que é mais consentâneo com a celeridade querida para o processo de execução fiscal, atenta essencialmente a sua finalidade de cobrança de impostos que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade – em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma -, aliás proibida nos termos do referido artigo 2.º do Código de Processo Civil.

Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i).»

De todo o modo, no caso, o título executivo (consubstanciado na certidão de dívida emitida pelo IEF, I.P. – cfr. fls. 7 do PEF) contém, como dele se vê, os requisitos essenciais legalmente exigíveis à luz do art. 163º do CPPT, pelo que não se verifica a arguida nulidade insanável (art. 165º n.º 1 alínea b) do CPPT), nem, consequentemente, ocorre a alegada falta de requisitos do título executivo (cfr. Conclusões 9ª e 10ª das alegações) que implique a respectiva inexecutabilidade e pudesse sequer ser invocado como fundamento típico do processo de oposição de executado à luz do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 729º do actual CPC (correspondente ao anterior art. 814º) ou à luz do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT. Sendo que, por outro lado, também a invocada falta de informação ao executado sobre os seus direitos (cfr. as Conclusões 1ª a 8ª das alegações) configura, em abstracto, conforme igualmente reconhece o recorrente, nulidade da citação por inobservância das formalidades legais (art. 190º do CPPT).

4.2. Mas o recorrente aponta, ainda (nas Conclusões 12ª a 18ª), para a existência de nulidade insanável, quer por falta de observância, no que respeita ao acto de citação, das formalidades previstas na lei (art. 190º, n.º 2 do CPPT, art. 191º e 192º do Novo CPC - correspondentes aos arts. 198º e 198º-A do anterior CPC), quer por incumprimento da formalidade prevista no art. 190º do CPPT, porquanto a falta cometida prejudica a defesa do citado.

Ora, também aqui a razão legal falece ao recorrente.

Com efeito, a nulidade da citação, por inobservância das formalidades prescritas na lei, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, devendo ser arguida perante o OEF, no prazo para dedução de oposição, sendo a eventual decisão desfavorável passível de reclamação para o Tribunal Tributário.⁽¹⁾

A «nulidade da citação consubstancia uma nulidade do processo executivo, e as nulidades devem ser invocadas e apreciadas no processo em que ocorreram, tendo em vista a sua sanção e o prosseguimento do processo. Ao passo que a oposição à execução persegue a extinção do processo ou, pelo

menos – em casos restritos –, a sua suspensão» [ac. do Pleno desta Secção do STA, de 28/2/2007, no rec. n.º 0803/04, sendo que, posteriormente, muitos outros arestos do STA reafirmam este entendimento, quer no que respeita a nulidades atinentes ao acto de citação, quer a nulidades atinentes a falta de requisitos essenciais do título executivo.(2)]

E, no caso concreto, como bem pondera o MP, também não é viável a convolação para a forma que seria adequada.

Na verdade, embora seja certo que, ocorrendo erro na forma de processo (erro que se afere pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer – cfr. art. 193º do novo CPC), deve operar-se a convolação para a forma de processo legalmente adequada, pois que a convolação materializa o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na correspondência entre direito e acção adequada (nº 2 do art. 2º do CPC) e que, por outro lado, a convolação se justifica por razões de economia processual, no caso, considerando que a forma adequada seria, como se deixou dito, o requerimento de arguição de nulidade dirigido ao OEF - cfr. o n.º 3 do art. 97º da LGT e o n.º 4 do art. 98º do CPPT, sempre obstará à convolação a intempestividade da própria arguição da nulidade: é que a citação ocorreu em 4/6/2013 (cfr. fls. 4 do PEF) e a nulidade veio a ser arguida apenas nas alegações de recurso, apresentadas em 21/3/2014.

Em suma, a sentença não enferma dos erros de julgamento que o recorrente lhe imputa, improcedendo, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

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

(1) art. 276º do CPPT e art. 191º, n.ºs. 1 e 2 do Novo CPC – correspondente ao anterior art. 198º; bem como, os acórdãos do Pleno desta secção do STA, de 28/2/2007, no proc. n.º 803/04; de 3/12/2008, no proc. n.º 671/08; de 6/5/2009, no proc. n.º 632/08; de 24/2/2010, no proc. n.º 923/08.

Na doutrina, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª ed. 2011, Vol. III, anotações 7 e 8 ao art. 190º, p.367 a 371.

(2) Como pode ver-se dos supra já citados acórdãos, bem como dos acórdãos desta Secção, de 26/4/2012, no proc. n.º 01058/11 e de 21/3/2012, no proc. n.º 01119/11, ou do Pleno, de 19/11/2008, no proc. n.º 430/08; de 17/12/2008, no proc. n.º 364/08.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. Taxa de segurança alimentar mais. Representante da Fazenda Pública. Notificação para contestar.

Sumário:

Na impugnação judicial da liquidação da denominada «taxa de segurança alimentar mais», prevista no DL n.º 119/12, de 15/6, e porque não há caso omissivo quanto à matéria da representação em juízo da entidade liquidadora desse tributo, também não há que recorrer subsidiariamente ao regime constante do art. 11.º do CPTA, pois que nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 15.º do CPPT, compete ao Representante da Fazenda Pública «representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal».

Processo n.º: 536/15-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério da Agricultura e do Mar recorre do despacho que, proferido pela Mma. Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, no processo de impugnação que ali corre termos sob o

n.º 1841/14.7BESNT, deduzida pela impugnante A..... Lda., contra a liquidação (no montante de 7.894,80 Euros) da denominada «Taxa de Segurança Alimentar Mais», determinou a notificação do mesmo Ministério da Agricultura e do Mar, para contestar a impugnação, na consideração de que «... se o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, entidade que remeteu à Impugnante a liquidação impugnada (...) não é dotado de personalidade jurídica e foi criado no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território (actualmente Ministério da Agricultura e do Mar), é a este que cabe a representação em juízo, até porque inexistente norma legal especial que confira competências de representação à Fazenda Pública no que concerne à impugnação judicial da taxa de segurança alimentar em apreço.»

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. Ao ter determinado não haver lugar à notificação do representante da Fazenda Pública, a douda decisão viola o disposto no artigo 15.º, n.º 1, al. a) do CPPT, bem como o artigo 110.º, n.º 1 do mesmo Código.

2. E viola também, por essa razão, o disposto nos artigos 53.º e 54.º do ETAF.

3. Violações essas que decorrem de a douda sentença não ter atentado em que estava em causa a liquidação e cobrança de um tributo, fazendo assim errada interpretação e aplicação do artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária, que assim saem violados.

4. Ao ter mandado notificar o Ministério da Agricultura e do Mar, que não detém personalidade e capacidade judiciárias, a douda decisão viola o disposto nos artigos 15.º e 18.º da LGT e 3.º, n.º 1 do CPPT

5. E faz errada interpretação e aplicação da alínea b) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 15.º do CPPT.

6. E viola igualmente, pelas mesmas razões, o disposto no artigo 1.º do Dec.Reg. n.º 31/2012 e 9.º do Dec-Lei n.º 18/2014.

7. E ao concluir que a Direcção Geral da Alimentação e Veterinária não faz parte da administração tributária, a decisão impugnada viola o artigo 1.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

8. Violação que decorre, igualmente, de a douda sentença não ter atentado em que a liquidação e cobrança da taxa em questão estão legalmente cometidas à DGAV, com o que violou a douda decisão o disposto no artigo 9.º, n.º 1 da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Junho.

9. A douda decisão recorrida faz ainda errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 187.º, al. a), 195.º, n.º 1, 196.º e 200.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 2.º do CPPT, que assim saem violados.

10. Pelo que a douda decisão recorrida é ilegal, por violação de lei, e como tal deve ser revogada, com todas as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«O recorrente acima identificado vem sindicar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 182/183, em 20 de Outubro de 2014.

A decisão recorrida indeferiu pedido do Ministério da Agricultura e do Mar no sentido de dar sem efeito a notificação que lhe foi feita para contestar a impugnação judicial de Taxa de Segurança Alimentar Mais e que fosse notificado para o efeito o Representante da Fazenda Pública, no entendimento de que é aquele Ministério que cabe a representação em juízo do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar, titular da receita, sem personalidade jurídica, e que remeteu a liquidação à impugnante.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 190/191, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem os elementos necessários à sua integração, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrida não contra alegou.

A questão controvertida consiste em saber qual a entidade com legitimidade passiva para contestar impugnação judicial de acto de liquidação de taxa de segurança alimentar mais.

Nos termos do estatuído no artigo 15.º/1/ a) do CPPT compete ao RFP representar a AT, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no PEF.

De acordo com o disposto no artigo 3.º/1 da LGT, a AT é integrada pela DGI, a DGAIEC, a DGIESTA, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativo-tributárias e os órgãos competentes dos Governos Regionais e Autarquias Locais.

A Taxa alimentar de Segurança Alimentar Mais, em causa nos presentes autos, foi criada pelo DL 119/2012, de 15 de Junho e regulamentada pelas Portarias 214/2012 e 215/2012, de 17 de Julho e 2000/2013, de 31 de Maio.

A referida taxa, prevista no artigo 9.º do DL 119/2012, de 15 de Junho, constitui contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar, competindo a sua liquidação à Direcção Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), serviço central do Estado, com autonomia administrativa integrado na Administração Directa do Estado, no âmbito do Ministério da Agricultura e do mar (artigos 1.º e 5.º

a 7.º da Portaria 215/2012, de 17/7, artigo 4.º/1/ d) do DL 7/2012, de 17/1, artigo 1.º do DR 31/2012, de 13/3 e 4º/1/ b) do DL 18/2014, de 4/2).

A DGAV, entidade a quem incumbe a liquidação e cobrança da Taxa de Segurança Alimentar Mais integral, assim, a Administração Fiscal, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 3.71 da LGT.

Ora, nos termos do estatuído no artigo 15.71 a) do CPPT compete ao Representante da Fazenda Pública a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal (PEF).

Portanto, no caso em análise, incumbe ao RFP a contestação da impugnação da Taxa de Segurança Alimentar Mais (Neste sentido acórdão do STA, de 19 de Novembro de 2014, proferido no recurso n.º 0994/14, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se o despacho recorrido, que, se a tanto nada mais obstar, deverá ser substituído por outro que determine a notificação do RFP para contestar a presente impugnação.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido tem o teor seguinte:

«Req. fls. 175/180 dos autos:

Vem o Ministério da Agricultura e do Mar requerer que seja dada sem efeito a notificação que lhe foi efectuada nos presentes autos e que a mesma seja ordenada ao legal representante da Fazenda Pública, alegando, para tanto, o disposto no artigo 110.º, n.º 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

Vejam os.

A presente acção foi deduzida por A....., LDA., para impugnação da taxa de segurança alimentar mais relativa ao ano de 2012, o que fez ao abrigo do disposto no artigo 99.º, alínea c) do CPPT.

Nos termos previstos no artigo 110.º do CPPT, “recebida a petição, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública, para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a produção à e prova adicional”.

Dispõe o artigo 53.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais que a Fazenda Pública defende os seus interesses nos tribunais tributários através de representantes seus.

E o artigo 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT determina que compete ao representante da Fazenda Pública representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

De acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT) integram a administração tributária a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário e os órgãos igualmente competentes dos governos regionais e autarquias locais.

Por seu turno, o n.º 3 do mencionado artigo 15.º do CPPT prevê que “quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar”.

Em face dos normativos legais acima referidos e, em particular, da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CPPT, a representação de outras entidades públicas no processo judicial tributário por parte da Fazenda Pública depende de norma especial que o preveja [(1) - cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado, vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 206].

In casu, a taxa de segurança alimentar foi instituída pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, a qual é receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, também criado por este diploma legal.

O Fundo é um património autónomo, sem personalidade jurídica e dotado de autonomia administrativa e financeira, criado no âmbito do então Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território (cf. artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho).

Assim, se o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, entidade que remeteu à Impugnante a liquidação impugnada (doc. 1 junto com a petição inicial a fls. 89 dos autos) não é dotado de personalidade jurídica e foi criado no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território (actualmente Ministério da Agricultura e do Mar), é a este que cabe a representação em juízo, até porque inexistente norma legal especial que confira competências de representação à Fazenda Pública no que concerne à impugnação judicial da taxa de segurança alimentar ora em apreço.

Termos em que se indefere o peticionado pelo Ministério da Agricultura e do Mar.

Notifique.»

3.1. De acordo com a alegação do recorrente a decisão recorrida, ao ter determinado não haver lugar, na presente impugnação, à notificação do representante da Fazenda Pública, viola o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 15.º e no n.º 1 do art. 110.º, ambos do CPPT, bem como o disposto nos artigos 53.º e 54.º do ETAF.

Na verdade, entendeu-se ali, como resulta da dita decisão (acima transcrita), no que ora releva, que, (i) estando em causa a liquidação da “Taxa de Segurança Alimentar Mais”, operada pela Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, nos termos do DL n.º 119/12, de 15/6; (ii) tendo este diploma criado (cfr. seu art. 1.º), no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar; (iii) sendo este Fundo um património autónomo, sem personalidade jurídica, dotado de autonomia administrativa e financeira; (iv) constituindo o produto daquela taxa receita própria desse Fundo (cfr. arts. 2.º e 4.º, n.º 1, al. b) do citado DL n.º 119/12); e estabelecendo o n.º 1 do art. 9.º da Portaria n.º 215/12, de 17/7 (diploma que regulamentou a visada taxa), que a administração dessa mesma taxa é atribuída à Direcção Geral de Alimentação e Veterinária, “à qual compete nomeadamente assegurar a liquidação e cobrança da taxa”, então, deverá ser notificado o Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, que deve ser representada em juízo por mandatário judicial designado pelo responsável máximo pelos serviços jurídicos desse Ministério (licenciado em Direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito, ou por advogado constituído, nos termos do disposto no art. 11.º, n.ºs 2 e 3 do CPTA, aplicável subsidiariamente ex vi art. 2.º, al. c) do CPPT), atento o disposto no artigo 15.º, n.º 3 do CPPT, e não pelo Representante da Fazenda Pública.

3.2. Ora, atalhando caminho, adianta-se já que se nos afigura que a razão legal está com o recorrente.

Aliás, a questão não é nova e foi já apreciada por este STA, nomeadamente nos acórdãos de 19/11/2014, no proc. n.º 0994/14, relatado pelo presente relator, de 18/3/2015, no proc. n.º 01196/14; e de 20/5/2015, no proc. n.º 055/15.

Exarou-se naquele primeiro aresto o seguinte:

«O DL n.º 119/12, de 15/6, criou (art. 1.º), no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, bem como a taxa de segurança alimentar mais.

Esse «Fundo» tem natureza de «património autónomo, sem personalidade jurídica e é dotado de autonomia administrativa e financeira» (cfr. art. 2.º), sendo as respectivas receitas constituídas pelas que estão enunciadas no art. 4.º do mesmo DL (taxas, contribuições, emolumentos, outras receitas).

E entre as referidas taxas encontra-se a aqui questionada «taxa de segurança alimentar mais», especificada no n.º 1 do art. 11.º nos termos seguintes: «1 — Como contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar é devido o pagamento, pelos estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, de uma taxa anual, cujo valor é fixado entre € 5 e € 8 por metro quadrado de área de venda do estabelecimento, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura.»

Sendo que, de acordo com o estabelecido no art. 9.º da Portaria n.º 215/2012 [que veio regulamentar a mencionada «taxa de segurança alimentar mais» (1)], a administração desta compete à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, à qual cabe assegurar a sua liquidação e cobrança.

3.3. De acordo com o n.º 2 do art. 3.º da LGT os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Ora, não sofre dúvida que o acto de liquidação que está a ser impugnado respeita a um «tributo». Independentemente do «nomen juris» que, apreciada a natureza daquele (verdadeiro imposto, como sustenta a impugnante/recorrida, ou taxa, como a ele se refere o DL n.º 119/12, de 15/6) se lhe deva atribuir.

Por outro lado, também é certo que à luz do disposto no n.º 3 do art. 1.º da LGT, integram a administração tributária, para além da Autoridade Tributária e Aduaneira, outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos.

No caso, a liquidação e cobrança do controvertido tributo competem à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), que é um serviço central, com autonomia administrativa, integrado na administração directa do Estado, no âmbito do então Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território e, presentemente, no Ministério da Agricultura e do Mar [arts. 1.º e 5.º a 7.º da Portaria n.º 215/2012, de 17/7 (que regulamenta a taxa de segurança alimentar mais), art. 4.º, n.º 1, al. d) do DL n.º 7/2012, de 17/1 (que aprova a Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território - MAMAOT), art. 1.º do DR n.º 31/2012, de 13/3 (que criou a DGAV) e 4.º, n.º 1, al. b) do DL 18/2014, de 4/2 (que aprova a nova Lei Orgânica do Ministério da Agricultura e do Mar)].

Assim, como bem salienta o MP, sendo a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV) a entidade pública a quem incumbe liquidar e cobrar o tributo em causa, há-de ser incluída no conceito de Administração Tributária constante do n.º 3 do mencionado art. 1.º da LGT.

Competindo, portanto, ao Representante da Fazenda Pública, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 15.º do CPPT, «representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal».

Na verdade, como decorre do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 15.º do CPPT, é o Representante da Fazenda Pública a entidade que actua processualmente em representação da AT e, como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa, «*Em regra, a administração tributária é representada nos processos judiciais tributários pelo representante da Fazenda Pública [arts. 9.º, n.º 4, e 15.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e arts. 53.º e 54.º do ETAF de 2002]*» salientando, igualmente, este autor que, mesmo nos processos a que se aplica o CPTA [como as acções administrativas especiais sobre matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, acções de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões (bem como em alguns processos de execução de julgados e de produção antecipada de prova)], embora seja parte demandada a própria pessoa colectiva de direito público ou, no caso do Estado, o Ministério a cujos órgãos seja imputável o acto jurídico impugnado ou sobre cujos órgãos recaia o dever de praticar os actos jurídicos ou observar os comportamentos pretendidos, a representação processual, mesmo nestes casos, «cabe ao representante da Fazenda Pública, nos termos do arts. 9.º, n.º 4, e 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT e arts. 53.º e 54.º do ETAF de 2002», ⁽²⁾ sendo que «... os representantes da Fazenda Pública representam toda a administração tributária que não tiver representação especial prevista na lei e não apenas a que se integra na DGCI e na DGAIEC.» ⁽³⁾

Sendo que, apesar de em relação aos Institutos Públicos se dever atender, em primeira linha, como também pondera o mesmo autor, às normas estatutárias especiais que constem de diplomas com valor legislativo,⁽⁴⁾ no caso, o Fundo em questão não tem tal natureza jurídica, antes constituindo, como se viu, um património autónomo, sem personalidade jurídica mas, por outro lado, também a DGAV se inclui no conceito amplo de Administração Tributária vertido no n.º 3 do art. 1.º da LGT.

E não havendo, portanto, caso omissis nesta matéria (ou seja, quanto a saber quem representa em juízo a entidade que liquidou o tributo) também não há que recorrer subsidiariamente, como bem aponta o MP, ao preceituado no CPTA, mormente no seu art. 11.º, n.ºs. 2 e 3.»

Porque se concorda com esta fundamentação e também não é aduzida argumentação que infirme tal entendimento nem, de todo modo, se vêem razões para alterar o sentido do mesmo, impõe-se, pois, a revogação da decisão recorrida, a ser substituída por outra que determine a notificação do RFP para contestar a impugnação, nos termos do art. 110.º, n.º 1 do CPPT e dos demais normativos legais apontados.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em conferência em, dando provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido o qual deverá ser substituído por outro que, se a tanto nada mais obstar, determine, nos preditos termos, a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar a impugnação.

Sem custas.

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

⁽¹⁾ Bem como a Portaria n.º 214/2012, também de 17/7 e a Portaria n.º 200/2013, de 31/5.

⁽²⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Vol. I, Áreas Editora, 6ª ed., 2011, anotação 12 ao art. 6.º, pp. 94/95.

⁽³⁾ Ibidem, anotação 3 a) ao art. 15, pp. 198/199.

⁽⁴⁾ Entidades que, em geral, são representadas em juízo pelo presidente do conselho directivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados (art. 21.º, n.º 1, alínea n) e n.º 3, da Lei Quadro dos Institutos Públicos, aprovada pela Lei n.º 3/2004, de 15/1, e republicada pelo DL n.º 105/2007, de 03/04).

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Sisa. Condição resolutiva da isenção.

Sumário:

- I — O prazo de prescrição conta-se, salvo disposição especial em contrário, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do artigo 48.º da LGT).*
- II — O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de sisa (artigos 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, do CIMSISD e artigo 48.º, n.º 1, da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.*
- III — A referida doutrina corresponde actualmente a jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal Administrativo.*

Processo n.º: 543/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 2514/11.8BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, com fundamento na prescrição da dívida exequenda, julgou procedente a oposição deduzida pela sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Executada, Oponente ou Recorrida) à execução fiscal instaurada contra ela para cobrança de uma dívida de imposto de sisa.

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo. A Recorrente apresentou as alegações de recurso, com conclusões do seguinte teor:

«I- A oponente, citada para pagamento de sisa relativa a aquisição de imóvel adquirido por operação de revenda, veio alegar a prescrição da dívida.

II- Por sentença proferida pelo tribunal a quo, entendeu-se que se entre o facto tributário ocorrido a 22 de Março de 2001 e a citação da Oponente, verificada a 11 de Novembro de 2011, sendo este o primeiro facto ocorrido com a virtualidade de interromper o curso da prescrição da dívida exequenda, art. 49.º n.º 1 da Lei Geral Tributária — sem que outros anteriores se observassem, interruptivos ou suspensivos do curso do prazo de prescrição da dívida —, mediarão mais de oito anos; como tal, então a citação teve lugar quando a dívida era já prescrita em relação à Oponente — desde 22 de Março de 2009.

III- Ora, os presentes autos correm por dívida de SISA, imposto municipal que nos termos do art. 2.º do CIMSISD incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade de bens imóveis e, que quanto à sua incidência num sentido restrito, impõe que o imposto de sisa seja devido por aqueles para quem se transmitem os bens — art. 7.º do CIMSISD.

IV- Estão isentas de acordo com o art. 11.º do CIMSISD, as aquisições de prédios para revenda previstas nos termos do art. 13.º-A do mesmo código, situação que corresponde ao caso dos autos.

V- A isenção de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda, está sujeita a condição resolutiva, caducando se os mesmos prédios não forem vendidos no prazo de 3 anos (arts. 11.º n.º 3 e 16.º n.º 1 CIMSISD).

VI- A questão fundamental consiste pois em determinar qual é o termo inicial de contagem do prazo de prescrição.

VII- “Ficou consignado no Acórdão de 6/6/2011, proc. n.º 0174/2011, que “Enquanto não for possível à AT liquidar o tributo, não poderá ter início o prazo de prescrição, pois este só começa a correr quando o direito puder ser exercido, nos termos do disposto no artigo 306.º do CC” (Cfr. Jurisprudência reiterada, entre outros, nos Acórdãos, de 26/5/2010, recurso n.º 211/10 e de 22/9/2010, recurso n.º 383/10)” — vide alegações.

VIII- De acordo com a “doutrina expressa no Acórdão de 8/6/2011 por se entender que fundando-se a prescrição na inércia do titular do direito, ela deve, logicamente, só começar a correr no momento em que o direito pode ser exercido (Cfr. VAZ SERRA, “Prescrição e Caducidade” BMJ, 1961, p 190.). Trata-se, assim, de um princípio geral inerente à própria teleologia intrínseca da prescrição e, por isso, de aplicação geral, independentemente da sua expressa consagração nas leis gerais tributárias”.

IX- “Por outro lado, a acolher-se a tese contrária, significa que passado o prazo da prescrição estava aberto o caminho para se alterar o destino dos imóveis, pondo em causa as razões de interesse público que presidiram à atribuição da isenção (...). Assim, aplicando a jurisprudência mencionada ao caso em apreço, o prazo de prescrição da dívida exequenda apenas se inicia com a verificação da

condição resolutive de não verificação dos pressupostos que determinaram a atribuição da isenção...” in acórdão STA n.º 0865/12.

X- Contrariamente à sentença decidenda o que verdadeiramente está em causa não será propriamente a ocorrência do facto tributário mas antes uma limitação ou impossibilidade de reacção perante a prescrição que não se funda na não inércia do titular do direito, mas numa impossibilidade do exercício desse direito pelo seu titular ser efectivado face à ulterioridade do momento em que o direito pode ser exercido; concretizando, apenas a partir do momento em que fizeram três anos contados da aquisição do prédio que não foi revendido nesse prazo, pode ser exigido o imposto.

XI- Assim, sendo e sendo certo que a ideia de prescrição tem como imanescentes os princípios da certeza e segurança jurídica, também a Administração Pública, acometida nas suas funções deve prosseguir os fins que lhe estão constitucionalmente cometidos, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, também subordinados à Constituição, não podendo ser impedida de tal exercício que consagra ainda o respeito pelo princípio da justiça.

XII- Apenas assim podem ser preenchidas as expectativas dos cidadãos no que respeita ao princípio da legalidade, prevalecendo o interesse público sobre o interesse privado.

XIII- Segundo o acima demonstrado e tendo por base o entendimento jurisprudencial anteriormente exposto, a dívida não se encontra prescrita.

XIV- Ou seja: no dia 22 de Março de 2001 (facto dado como provado nos autos), a oponente adquiriu quatro lotes de terreno para construção, todos sitos na,, designados por C1, C2, C3 e C4 e inscritos respectivamente sob os arts. 4840, 4841, 4842, 4843. No hiato temporal de três anos que se seguiu a essa aquisição sob isenção de tributação de Sisa, a oponente não revendeu os referidos lotes. Nesse conspecto e, uma vez que até aí a AT não negligenciou a cobrança da dívida, mas não agiu por impossibilidade de o fazer, não correu o prazo de prescrição.

XV- Ou seja, sendo a negligência o fundamento da prescrição uma vez que o credor estava impossibilitado de cobrar a dívida, a contagem do referido prazo prescricional ter-se-á iniciado apenas após a verificação da condição resolutive da isenção, em 21 Março de 2004 (ou seja, três anos após a aquisição efectuada em 22 de Março de 2001). Tal, teria como consequência que o prazo de 8 anos apenas se viria a completar em 2012, sem contar ainda com quaisquer condições interruptivas.

XVI- Contudo, como a oponente foi citada em 22 de Novembro de 2011, tal citação teria tido outro efeito, a interrupção do decurso do prazo de prescrição eliminando todo o prazo decorrido até aí – n.º 1 do art. 49.º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho. Como aliás se pode verificar compulsando o PEF, a partir dessa data, o processo não esteve parado por mais de um ano, passando até a estar suspenso desde 2012-08-02, após associação de diversas garantias.

XVII- Portanto, a sentença recorrida fez uma errada interpretação da lei quando não atendeu ao facto de que, havendo declaração de revogação de sisa, por o mesmo imóvel não ter sido revalidado no prazo de três anos, o prazo de prescrição deva contar-se a partir da referida declaração de revogação do tributo – condição essa resolutive.

A decisão em crise violou o art. 306.º do Código Civil aplicável às relações jurídico-tributárias por via do artigo 2.º da LGT.

XVIII- Tal interpretação vai além do mais contra os fins da tributação, tal como consta do artigo 5.º da mesma lei, por não respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material porque, tal como é referido no já amplamente citado acórdão do STA n.º 0865/12, vingando tal interpretação idêntica à da sentença recorrida, “significa que ultrapassado o prazo da prescrição estava aberto o caminho para se alterar o destino dado aos imóveis, pondo em causa as razões do interesse público que presidiram à atribuição da isenção”.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a oposição improcedente, por não verificação da prescrição, com as devidas consequências legais».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 O Representante do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e mantida a decisão recorrida, com a seguinte fundamentação:

«[...] O prazo de prescrição era de 20 anos para os impostos, no caso em análise a SISA, contados desde o ano seguinte aquele em que tiver ocorrido o facto tributário, nos termos do estatuído no artigo 27.º do CPCI e 180.º do CIMSISD.

Com a nova redacção introduzida ao artigo 180.º do CIMSISD, pelo DL 119/94, de 7 de Maio, em vigor em 12 de Maio de 1994, o prazo de prescrição da SISA passou a ser o de 10 anos, nos termos do estatuído no artigo 34.º do CPT.

Ainda, com a redacção introduzida ao artigo 180º do CIMSISD, pelo DL 472/99, de 8 de Novembro, em vigor em 13 de Novembro de 1999, o prazo de prescrição da SISA passou a ser de 8 anos, nos termos dos artigos 48.º e 49.º da LGT.

Portanto, no caso em análise em que está em causa o imposto de SISA do ano de 2001, o prazo de prescrição é de [8] anos.

A questão controvertida consiste em saber se o prazo de prescrição de 8 anos se conta desde a data da aquisição do imóvel (2001.03.22) ou a data em que caducou a isenção (2004.03.22).

Em consonância com a jurisprudência consolidada do STA (acórdão do PLENO da SCT, de 2013.04.10-P.01135/12, e da SCT, de 2013.07.24-P.01183/14, de 2014.07.02-P.0673/14 e de 2015.04.29-P.01421/14, todos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt), sustentamos que, o prazo de prescrição se conta desde a data do facto tributário e não da caducidade da isenção.

Na verdade e, em síntese:

- O artigo 48.º/1 da LGT não prevê a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, contrariamente ao que sucede com o prazo de caducidade da liquidação da liquidação do imposto, nos termos do estatuído no artigo 46.º/2/c) da LGT;

- Quer os pressupostos da prescrição, que os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo integram o âmbito da garantia dos contribuintes;

- A LGT fixa como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição a ocorrência do facto tributário, enquanto facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária, pelo que a norma do artigo 48.º/1 da LGT não deve ser interpretada com outro sentido que não seja o de o prazo de prescrição da SISA, imposto de obrigação única, se inicia a partir da data da ocorrência do facto tributário, ou seja, da transmissão e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da isenção.

Estando esta matéria regulada na LGT não há, assim, que lançar mão do normativo do artigo 306.º do CC.

Assim temos que, iniciando-se o prazo de prescrição em 22 de Março de 2001, data da aquisição dos imóveis, e uma vez que, entretanto não ocorreu qualquer facto interruptivo nos 8 anos posteriores a esta data, quando ocorre a citação da recorrida, em 11 de Novembro de 2011, já a prescrição se havia consumado em 22 de Março de 2009, como bem decidiu a sentença recorrida».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se o Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa fez correcto julgamento quando considerou procedente a oposição à execução fiscal com fundamento na prescrição da dívida exequenda, o que passa por indagar qual o *dies a quo* do prazo prescricional nos casos, como o *sub judice*, de verificação da condição resolutive da isenção de sisa [arts. 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) e art. 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT)]: a data do facto tributário ou a data da revogação da isenção?

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1. No dia 22 de Março de 2001 a Opoente, A....., S.A., adquiriu a B..... e a C....., pelo preço global de 132.000.000\$00 (e unitário de 33.000.000\$00):

a) um lote de terreno destinado a construção, com a área de 567 m², situado na, lote C 1, na freguesia de, concelho de Vila Franca de Xira, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Vila Franca de Xira sob a ficha 196, então ainda omissa na matriz mas para que fora já então pedida inscrição;

b) um outro lote de terreno destinado a construção, com a área de 567 m², situado na mesma Quinta, lote C 2, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Vila Franca de Xira sob a ficha 197, então ainda omissa na matriz mas para que fora já então pedida inscrição;

c) um terceiro lote de terreno destinado a construção, com a área de 567 m², situado naquela Quinta lote C, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Vila Franca de Xira sob a ficha 198, então igualmente ainda omissa na matriz mas para o qual já fora então pedida inscrição; e

d) um quarto lote de terreno destinado a construção, com a área de 567 m², situado naquela Quinta lote C4, descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Vila Franca de Xira sob a ficha 199, então igualmente ainda omissa na matriz mas para o qual já fora então pedida inscrição.

2. Na celebração do negócio a Opoente declarou destinar os bens à sua revenda e, em face dessa finalidade, celebrou-o sob isenção da sua tributação em sede de Imposto Municipal de Sisa, sendo o seu objecto social, também, a compra e venda de imóveis.

3. Todavia, no lapso de três anos que se seguiu à aquisição a Opoente não vendeu os referidos quatro lotes, entretanto já inscritos na matriz predial urbana da mencionada freguesia sob os arts. 4840.º, 4841.º, 4842.º e 4843.º, respectivamente.

4. Detectando aquela omissão sem que a Opoente lhe tivesse pedido a liquidação no prazo de 30 dias subsequentes ao termo daquele prazo, a Administração Tributária desenvolveu procedimento inspectivo interno sobre o seu exercício de 2001 e no âmbito do Imposto Municipal de Sisa [ordem de

serviço n.º OI201010835] no qual, por relatório de 5 de Janeiro de 2011, se concluiu pela tributação daquelas aquisições por caducidade da isenção referida nos pontos 2-3., por omissão de venda ao cabo dos três anos passados sobre a compra referida no ponto 1., pelo que deveria ela ter pedido a liquidação e pago o imposto antes isentado, concluindo-se que a par do prazo da caducidade corria o da prescrição da dívida de imposto, discordando-se da posição expressa pela Opoente no âmbito da sua audição, que invocava que esse prazo se iniciara com a compra dos lotes; propunha-se assim que a tributação incidisse, à taxa aplicável, sobre o preço [132.000.000\$/€658.413,20] liquidando-se ainda os juros compensatórios desde a referida omissão do pedido de liquidação.

5. Tendo sido aprovadas tais conclusões, por despacho de 31 de Janeiro de 2011, a Administração Tributária, pelo Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2, elaborou liquidação do Imposto Municipal de Sisa e dos seus juros compensatórios [entre 22 de Abril de 2004 (termo do prazo para pedir a liquidação), e 31 de Janeiro de 2011 (data de aprovação do relatório inspectivos), que notificou a 4 ou 5 de Julho de 2011 à Opoente, indicando-lhe os termos da liquidação, sua fundamentação, bem como proceder à sua satisfação em dez dias, a ela reagir e prazos a tanto aplicáveis; a liquidação compreendida os seguintes termos:

Valor atribuído/matéria colectável: € 658.413,20;

Sisa devida: € 67.617,36 x 10% = € 200.000;

Juros compensatórios [entre as datas já referidas]: €18.347,46.

6. Não tendo a Opoente procedido à satisfação da dívida emergente da liquidação até ao termo do prazo que lhe tinha sido assinalado, nem depois, a 2 de Novembro de 2011 foi instaurado no citado Serviço de Finanças o processo visando a sua cobrança coerciva, ao qual coube o n.º 3573201101154842, com base em certidão de dívida da liquidação extraída, com o n.º 1/Outubro/2011.

7. Nele citada a Opoente a 11 de Novembro de 2011, no dia 11 ou 12 do mês seguinte apresentou ela a petição na origem dos presentes autos.»

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O Serviço de Finanças de Lisboa instaurou uma execução fiscal contra uma sociedade para cobrança de dívida de sisa, que foi liquidada oficiosamente na sequência da caducidade da isenção, nos termos dos arts. 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 1, do CIMSISD, na medida em que aquela sociedade, que adquiriu prédios para revenda, revendeu-os já depois de esgotado o prazo de 3 anos previsto na referida norma legal.

A Executada deduziu oposição, invocando a prescrição da dívida exequenda.

O Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, após exaustivo tratamento da questão, considerando prescrita a dívida exequenda, julgou procedente a oposição. Isto, em síntese, porque entendeu, com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, que citou, que o prazo prescricional não pode contar-se senão da data em que ocorreu o facto tributário.

A Fazenda Pública, discordando da sentença, dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, que a sentença fez errado julgamento ao efectuar a contagem do prazo prescricional com início da data do facto tributário e que tal contagem deve ter-se por iniciada apenas na data em que se verificou a condição resolutiva da isenção, atento o disposto no art. 306.º do Código Civil (CC). Invoca a favor da sua tese jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (¹).

Daí termos considerado como questão a apreciar e decidir a de saber se a sentença fez correcto julgamento quanto à contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, o que passa por saber se, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de sisa, nos termos dos arts. 11.º n.º 3 e 16.º, n.º 1, do CIMSISD e do art. 48.º n.º 1 da LGT, o *dies a quo* do prazo se situa na data do facto tributário ou na data da revogação da isenção.

2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO - A PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, a posição sustentada na sentença recorrida corresponde a jurisprudência consolidada nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O acórdão do Pleno da Secção de 10 de Abril de 2013, proferido no processo n.º 1135/12 (²), subscreveu a tese – que a sentença adoptou – de que «[o] prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT). O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (arts. 11.º n.º 3, 16.º n.º 1 CIMSISD e 48.º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção» (cfr. o respectivo sumário doutrinal).

A referida doutrina, já anteriormente acolhida em diversa jurisprudência – que nos escusamos de referir, mas de que salientamos o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 873/09 (³) – foi seguida pelos ulteriores acórdãos de 24 de Julho de 2013, proferido no processo n.º 1183/13 (⁴), de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 673/14 (⁵), de 29 de Abril de 2015, proferido no processo n.º 1421/14 (⁶);

e foi considerada como jurisprudência consolidada, para efeitos de aferir da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, pelos acórdãos de 30 de Outubro de 2013, proferido no processo n.º 1183/13 ⁽⁷⁾, e de 13 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 728/12 ⁽⁸⁾, este do Pleno.

Aliás, tal entendimento é também o seguido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo relativamente a outros impostos ⁽⁹⁾.

Também nós sufragamos o entendimento de que o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de sisa, nos termos dos arts. 11.º n.º 3 e 16.º, n.º 1, do CIMSISD e do art. 48.º n.º 1 da LGT, se reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção, pelas razões expressas no citado acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Abril de 2013 (processo n.º 1135/12), para cuja ampla e profícua fundamentação jurisprudencial e doutrinal remetemos, e que aí se encontram desta forma sintetizadas: «[...] (i) não prevendo o n.º 1 do art. 48.º da LGT a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46.º da LGT); (ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e (iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária), não é de interpretar a norma contida no n.º 1 do art. 48.º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu».

Assim, tendo em conta que (i) nos termos do art. 2.º do CIMSISD o facto tributário se verifica com a transmissão do prédio, (ii) que na situação *sub judice* os imóveis foram adquiridos pela sociedade em 22 de Março de 2001, (iii) que nessa data se encontrava em vigor o art. 180.º do CIMSISD, na redacção introduzida pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, que, para efeitos de prescrição, manda aplicar o disposto nos arts. 48.º e 49.º da LGT, (iv) que nos termos do art. 48.º da LGT o prazo de prescrição é de 8 anos, (v) que esse prazo se conta, no caso de impostos de obrigação única, como é o caso da sisa, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, somos a concluir que, tendo o facto tributário ocorrido em 22 de Março de 2001, o prazo de prescrição terminou em 22 de Março de 2009, caso não tenham entretanto ocorrido quaisquer factos interruptivos ou suspensivos da prescrição.

Da matéria de facto que foi dada como assente resulta que o primeiro facto com virtualidade interruptivo ocorreu com a citação do Recorrente, em 11 de Novembro de 2011.

Ou seja, à data da citação do Recorrente, porque não se verificaram entretanto factos interruptivos ou suspensivos da execução fiscal, já se verificara a prescrição da execução fiscal, como bem decidiu a sentença recorrida, que deu exemplar tratamento à questão.

Assim, sem necessidade de outros considerandos, deve ser negado provimento ao recurso, como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, sendo as duas primeiras decalcadas do citado acórdão do Pleno da Secção de 10 de Abril de 2013, proferido no processo n.º 1135/12:

I - O prazo de prescrição conta-se, salvo disposição especial em contrário, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT).

II - O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de sisa (arts. 11.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1, do CIMSISD e art. 48.º, n.º 1, da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

III - A referida doutrina corresponde actualmente a jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal Administrativo.

* * *

3. DECISÃO

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

Custas pela Fazenda Pública.

*

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

(¹) A Recorrente refere os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: - de 26 de Maio de 2010, proferido no processo n.º 211/10, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 899 a 905, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5147bc8ea85325db80257735004f38ec?OpenDocument>;

- de 22 de Setembro de 2010, proferido no processo n.º 383/10, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 1 de Abril de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32230.pdf>), págs. 1407 a 1409, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f67340eea41e2720802577b20046de84?OpenDocument>;

- de 6 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 174/11, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32220.pdf>), págs. 971 a 974, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/663f593d359d426d802578b1002e4a12?OpenDocument>;

- de 28 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 865/12, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32240.pdf>), págs. 3679 a 3684, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d595fe4e1d9cc6b680257acd004de9fd?OpenDocument>.

Note-se que o primeiro dos referidos acórdãos não pode ser invocado em abono da posição sustentada pela Recorrente, pois a situação factual nele tratada é diversa: aí estava em causa, não a revogação da isenção de sisa, mas o incumprimento dos objectivos ou condições a que o Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, subordinava a concessão de incentivos fiscais, do qual resultava a obrigação de pagamento das importâncias fiscais não arrecadadas, acrescidas de juros compensatórios, obrigação esta que não se confunde, nem coincide com as obrigações tributárias que lhe estão subjacentes. Por isso, a doutrina fixada nesse acórdão – no sentido de que o prazo de prescrição da dívida em causa conta-se, nos termos do n.º 3 do art. 43.º do referido Decreto-Lei n.º 194/80, do prazo de 30 dias após a notificação do despacho que determinou a caducidade dos incentivos – tem como pressuposto que o facto gerador do dever de os restituir é a constatação do não cumprimento das condições que motivaram a sua concessão, pelo que, nos termos do n.º 1 do art. 306.º do Código Civil, o prazo de prescrição só começa a correr quando o direito puder ser exercido.

Não obstante, também subscrevendo a tese defendida pela Recorrente, encontramos ainda o seguinte acórdão:

- de 9 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 888/11, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1319 a 1329, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b367959cf2aac9780257a01003b2bf1?OpenDocument>.

(²) No Apêndice ao *Diário da República* de 6 de Março de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32420.pdf>), págs. 130 a 138, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cbe4b72185fbd0ca80257b5c003b7a33?OpenDocument>.

(³) No Apêndice ao *Diário da República* de 3 de Março de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32410.pdf>), págs. 49 a 53, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fa158d8209225f7802576dd00502ffa?OpenDocument>.

(⁴) No Apêndice ao *Diário da República* de 26 de Maio de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32230.pdf>), págs. 3262 a 3267, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cc80f7af735904a680257be400317843?OpenDocument>.

(⁵) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fe18194d00c4470580257d0e004db45d?OpenDocument>.

(⁶) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b2a696dc69b28a780257e3e0045d274?OpenDocument>.

(⁷) No Apêndice ao *Diário da República* de 26 de Junho de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32240.pdf>), págs. 4331 a 4333, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/91de8dac5e677cb980257c1a00570777?OpenDocument>.

(⁸) No Apêndice ao *Diário da República* de 8 de Setembro de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32440.pdf>), págs. 387 a 392, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a208c4bbf5ce0e180257c2a0038516d?OpenDocument>.

(⁹) Vide o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 873/09, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 3 de Março de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32410.pdf>), págs. 49 a 54, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fa158d8209225f7802576dd00502ffa?OpenDocument>.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Tabela do imposto de selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, mas resultando do artigo 6.º do CIMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º: 573/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) n.º 2014 004000727, de 17/3/2014, relativa ao exercício de 2013 e a um terreno para construção de que é proprietária, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), os terrenos para construção, ainda que o seu valor patrimonial tributário (VPT) iguale ou exceda € 1.000.000,00, não se enquadravam na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) na sua redacção inicial, que foi aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, uma vez que não têm afectação habitacional.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 2 dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de **prédio** e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das **espécies de prédios urbanos** existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de **afectação** do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que:

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “*prédios destinados a habitação*” antes tendo optado pela noção “*afectação habitacional*”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 al. a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douta sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Termina pedindo o provimento do recurso e a conseqüente revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou a recorrida, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

A. A disposição transitória constante do artigo 6º, número 1, alínea f), da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, estabelece as taxas aplicáveis para os prédios com afectação habitacional, pelo que sendo o imóvel objecto da liquidação impugnada um **terreno para construção**, sempre estaria excluído da norma constante da alínea f) do número 1 do art. 6º, da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

B. Um terreno para construção não é um prédio com afectação habitacional, como aliás resulta inequivocamente da classificação dos prédios urbanos constante do art. (?), nº 1, do CIMI.

C. A classificação de um prédio urbano como terreno para construção não obedece a qualquer afectação, donde, a remissão legal para a afectação habitacional só pode ter como consequência que não estarão abrangidos pela norma de incidência constante da alínea f) do número 1 do art. 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro os terrenos para construção, pelo que sempre será a liquidação de IS impugnada nula, conforme decidiu a sentença recorrida.

D. Conclui-se, na senda da sentença recorrida, que “«terreno para construção», não integra necessariamente o conceito de afectação habitacional para efeitos de determinação do valor patrimonial e para sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto do Selo, ainda mais, no caso *sub judice*, no qual, ainda nem sequer existe um processo de licenciamento para construção de edifício. Sendo que, mesmo que existisse, enquanto não houvesse edificações no mesmo, continuaria a não poder ser sujeito à verba referida”.

E. Um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifique um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime de jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicos, que, em qualquer caso, indiciem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.

F. Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

G. Corroborando o entendimento supra exposto, refere a douta sentença recorrida que “em lado algum, se refere que o conceito de «*afectação habitacional*» integra necessariamente o conceito de «*terreno para construção*»”.

H. Reforce-se ainda que, “para apurar o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, o legislador, expressamente distinguiu as situações dos prédios urbanos - habitacionais -, dos prédios urbanos - terrenos de construção - estipulando para cada uma, normas próprias.”

I. A expressão “com afectação habitacional” inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI. Tal interpretação não teria apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

J. Se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6.º do CIMI, tê-lo-ia dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.

K. Resultando do art. 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afectação habitacional”.

L. As idênticas conclusões chegaram os Senhores Árbitros do Centro de Arbitragem administrativa, no âmbito dos Processos n.ºs. 49/2013-T e 53/2013-T, bem como o Supremo Tribunal Administrativo, nos seus arestos recentes de 9 Abril e de 23 de Abril, afirmando que resulta do artigo 6.º do Código do IMI «uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”», não podendo, assim, estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

M. O diploma que introduziu as alterações ao Código do Imposto do Selo (‘CIS’) a fim de nele consagrar a tributação em sede daquele imposto da propriedade de prédios urbanos, através da verba n.º 28 - Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro -, padece de invalidade insanável porquanto está em clamorosa oposição com os princípios constitucionais da igualdade, que se manifesta nomeadamente através do princípio da capacidade contributiva, e da protecção da confiança.

N. O entendimento plasmado nas presentes contra-alegações já foi adotado em vários acórdãos recentes do Supremo Tribunal Administrativo.

Termina pedindo o não provimento do recurso.

1.4. O Exmo. PGA emitiu douto Parecer, nos termos seguintes, além do mais:

«A questão controvertida consiste em saber se os terrenos para construção estão abrangidos pela norma de incidência da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Vejamos, pois.

De acordo com o artigo 6.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, a tributação prevista na verba 28 da TGIS é, para o ano de 2012, efectuada à taxa de 0,5% sobre o VPT, desde que igual ou superior a € 1.000.000,00, de prédios urbanos com afectação habitacional.

Da norma de incidência resulta que, quanto aos sujeitos passivos residentes, a obrigação de imposto apenas ocorre relativamente aos prédios com afectação habitacional.

No caso em análise estamos perante um prédio em relação ao qual foi aprovado um projecto de operação de loteamento, com potencialidades de edificação de construções com afectação habitacional.

Nos termos do disposto no artigo 67.º/7 do CIS, às matérias ali não reguladas respeitantes à verba 28 da TGIS aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.

Dos artigos 2.º a 6.º do CIMI constam a noção de prédio, sua classificação e espécies.

Assim, nos termos do estatuído no artigo 6.º do CIMI os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.

São habitacionais os prédios urbanos para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal a habitação.

Por sua vez são terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdadeiras, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

O imóvel em causa nos autos não tem qualquer edifício construído, embora tenha a potencialidade de virem a ser construídas edificações para habitação, pelo que é um terreno para construção e não um prédio urbano habitacional.

Na verdade, um prédio urbano habitacional pressupõe que pode ser actual e efectivamente habitado, o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

O VPT dos prédios urbanos habitacionais é calculado nos termos do disposto no artigo 38.º do CIMI, enquanto o VPT dos terrenos para construção é calculado nos termos do estatuído no artigo 45.º do mesmo CIMI.

A nosso ver, no que concerne aos sujeitos passivos residentes a norma da verba 28 da TGIS, apenas abrange os prédios habitacionais, como tal classificados no artigo 6.º do CIMI.

De facto, contrariamente à tese sustentada pela recorrente, Fazenda pública, nada na lei parece permitir concluir que o legislador do imposto de selo tenha pretendido alargar, para efeitos de incidência de IS, as espécies de prédios urbanos elencadas no artigo 6.º do CIMI.

Por outro lado, a aplicação do coeficiente de afectação (ca) na avaliação dos terrenos para construção - a ser admitida - [(1) A favor acórdão do STA, de 10 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 01191/09 e contra acórdão do STA, de 19 de Novembro de 2009, proferido no processo n.º 0675/09,

disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.] em nosso entendimento, não pode suportar a conclusão de que a norma de incidência da verba 28 da TGIS, abrange, também, os terrenos para construção com potencialidade de construção de edificações com afectação habitacional, uma vez que se reporta, apenas a um dos elementos a considerar na avaliação do terreno, a saber, na determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Como se refere na decisão arbitral da CAAD, de 18 de Setembro de 2013 [(2) Proferida no processo n.º 49/2013-T, disponível no sítio da Internet www.caad.org.pt] “... se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6.º do CIMIT tê-lo-ia dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido código”.

Salvo melhor juízo, a interpretação sustentada pela recorrente viola os normativos dos artigos 9.º do CC e 11.º da LGT.

Que o legislador, intencionalmente ou não, não previu, na redacção inicial do preceito, a tributação em sede de IS da propriedade sobre terrenos para construção parece resultar da LOE para 2014, Lei 83-C, de 31 de Dezembro, na qual, (artigo 194.º), se prevê a alteração da verba 28.1 da TGIS, de modo a incluir «...terreno para construção, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IML» [(3) O STA tem sufragado, de forma reiterada, a tese, ora, sustentada, nomeadamente, nos acórdãos de 9 de Abril de 2014, de 23 de Abril de 2014, de 14 de Maio de 2014, de 28 de Maio de 2014, de 2 de Julho de 2014, de 9 de Julho de 2014, de 10 de Setembro de 2014, de 24 de Setembro de 2014, de 29 de Setembro de 2014, de 5 de Novembro de 2014 e de 2015.01.15, 2015.18, 2015.02.05, e 2015.04.15 proferidos nos recursos números 01870/13, 0481/14, 0270/14, 0271/14 e 0272/14, 01871/13, 055/14, 074/14, 0317/14, 0395/14, 0416/14, 0396/14, 0425/14, 0467/14, 676/14, 0740/14, 0825/14, 01553/13, 0739/14, 0505/14, 0864/14, 0530/14 e 0541/14, 0419/14, 01312/14, 01387/14, 0699/14, 0764/14 e 01481/14, todos eles disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.]

A sentença recorrida não merece, assim, censura.

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

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) A Impugnante é proprietária de um lote de terreno para construção inscrito na matriz urbana sob o artigo 11477 da freguesia de, Concelho de Loulé (cfr. fls. 28 dos autos);

B) O prédio referido na alínea anterior está descrito na caderneta predial com “valor patrimonial actual de “€ 16.517.825,27” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação.” (cfr. fls. 28 dos autos);

C) Por avaliação feita em 22/09/2006, o Serviço de Finanças de Loulé-1 fixou o valor patrimonial em € 16.517.825,27 (cfr. fls. 28 dos autos);

D) O prédio descrito na alínea A) é um terreno para construção (cfr. fls. 28 dos autos);

E) Em 17/03/2014 foi emitida liquidação n.º 2014004000727 referente a Imposto de Selo de 2013, no valor de € 55.059,43 (cfr. fls. 27 dos autos).

2.2. Julgando procedente a presente impugnação judicial a sentença recorrida anulou a liquidação do imposto de selo aqui em causa, no entendimento de que não se verificam os pressupostos legais da sujeição a imposto à luz da verba n.º 28.1 da TGIS.

Assim, a questão que ora importa decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, nomeadamente se nela se incluem terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

3. Pretende a recorrente, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que os terrenos para construção inseridos em zona urbana e habitacional, devem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo maioritariamente em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente, como pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 17/6/2015, no proc. n.º 1479/14; em 29/4/2015, no proc. n.º 021/15; em 15/4/2015, nos procs. n.ºs 01481/14 e 0764/14; em 5/2/2015, no proc. n.º 1387/14; em 5/11/2014, no proc. n.º 530/14; em 29/10/2014, no proc. n.º 864/14; em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14.

E porque não se vê agora razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13 se dirá:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfiar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador

na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro» (fim da citação).

Neste contexto, considerando que também na sentença recorrida se decidiu neste preciso sentido, havemos de concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

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

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

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Mais valias. Terreno para construção. IRS. Regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88.

Sumário:

De harmonia com o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios rústico e misto adquiridos em 1986, e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de urbanos (terrenos para construção) e sido alienados como tal.

Processo n.º: 584/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: C.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. (*) (Este acórdão já tem as retificações feitas pelo acórdão de 09 de Setembro de 2015)

1 – Vem, a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS deduzida por C.....(*)

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

«I. O art. 1º do antigo Código das Mais-Valias, aprovado pelo DL 46373, de 09 de Junho de 1965 determinava a incidência deste imposto sobre os ganhos realizados pela transmissão onerosa de terrenos para construção.

II. Com a entrada em vigor do CIRS, no dia 01-01-1989, aprovado pelo DL 442-A/88, de 30 de Novembro o art. 10º, nº 1, alargou a base de tributação das mais-valias, não se cingindo apenas aos terrenos de construção, incluindo também os prédios rústicos e urbanos.

III. Se o imposto, porém, incide sobre o ganho resultante da venda parece-nos inequívoco que a norma do nº 1 do artigo 5º do Dec-Lei nº 442-A/88 não constitui ela própria uma norma de incidên-

cia, tão só, uma norma destinada a afastar da sujeição a imposto as vendas de imóveis adquiridos (urbanos ou rústicos) antes da entrada em vigor do CIRS (tanto mais que, relativamente aos terrenos para construção, em ambos os regimes, antes e após 1989, a mais-valia resultante da sua alienação sempre foi tributada)

IV. Na verdade, para efeitos de incidência o que constitui a regra geral é a tributação dos terrenos para construção. O que se procurou excluir da tributação foi a excepção, ou seja, os ganhos provenientes da alienação de prédios que à data da aquisição não eram tributados (prédios rústicos e urbanos).

V. Com a introdução do regime transitório do DL 442-A/89, ao abrigo da tutela ou do princípio da confiança, excluiu-se da tributação os ganhos obtidos pelos contribuintes provenientes da alienação de certos bens imóveis (rústicos e urbanos) que, no momento da aquisição, não eram tributados (facto que sopesou na sua decisão de adquirir) impedindo, pois, com a entrada em vigor do CIRS, a frustração da sua expectativa jurídica.

VI. Sem pretender descurar as situações em que entre o momento da aquisição e alienação do prédio inexistente uma alteração que quebre a sua identidade, simplesmente entendemos que, no caso em apreço a própria intemporalidade foi quebrada por iniciativa do próprio SP, considerando a AT que a parcela alienada alvo de licenciamento para a construção a que corresponde uma operação de desanexação do prédio misto, não é a mesma daquela que foi adquirida (ainda que sobre a forma de direito 3/20) antes da entrada em vigor do CIRS (Artigo 5º nº 2 do Decreto-Lei. nº 442-A/88, de 30 de Novembro).

VII. À semelhança do Direito Comercial, cuja alteração ao pacto social (estatuto da pessoa colectiva) adquire natureza constitutiva, não se vislumbra porque, em termos fiscais, a alteração ao estatuto jurídico fiscal do prédio objeto de alienação não deveria permitir, também nesta situação, semelhante efeito.

VIII. No tocante à incidência real, quer pelo Código das Mais Valias (antes de 1989) quer pelo Código do IRS, sempre se tributaram os ganhos provenientes da alienação de terrenos para construção, consequentemente, e aceitando-se a óptica da AT, sempre será de concluir pela inexistência de qualquer aplicação retroactiva da norma de incidência.

IX. O momento relevante para aferir da natureza do bem transmitido, nestes casos, é o momento da sua alienação, e consequentemente a obtenção do ganho com a sua venda, não havendo que apelar, nesta situação, ao momento da aquisição, porquanto já na vigência do CIRS se operou a alteração do estatuto jurídico fiscal dos prédios de prédios rústicos para terreno para construção, cujo efeito constitutivo nos deverá levar a concluir que já não estamos perante o mesmo prédio que foi alvo de aquisição.

X. A sentença recorrida não fez correcta apreciação da matéria de direito, ao menosprezar a relevância da alteração da natureza dos prédios objecto de alienação, concluindo que os mesmos foram adquiridos em momento anterior à entrada em vigor do CIRS, julgando os rendimentos excluídos de tributação, nos termos do disposto no art. 5º, nº 1, do DL 442-A/88 de 30 de Novembro.»

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer que na parte mais relevante se transcreve:

«A questão não é nova, existindo abundante e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal, citada aliás no parecer do MP de fls. 143 e 144 e na sentença recorrida, que inquestionavelmente sufraga o julgado e que será de manter, ex vi do art. 8º, nº 3 do C. Civil. De acordo com essa jurisprudência, reiterada no recente douto Acórdão de 22-04-2015, proferido no Rec. nº 01565/13, o que releva e é decisivo para a questão da tributação em IRS é “a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do CIRS, uma vez que, (...), no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no nº 1 do art. 5º do citado Decreto-Lei nº 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código. Daí que, para o efeito de que nos ocupamos, não se possa relevar a qualidade do prédio como terreno para construção na data da alienação, pois tal qualidade foi adquirida em momento ulterior ao da entrada em vigor do CIRS”.

Ora, no caso vertente, os prédios em causa foram adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS, ou seja, antes de 01.01.1989 [alíneas a) a d) do probatório] e tinham a esse tempo a natureza de prédio misto e prédio rústico, respectivamente, qualidades que mantinham aquando da entrada em vigor do CIRS. Só em 07.02.2001, por deliberação da C.M.Sintra, foi aprovado projecto de construção para o local, tendo sido emitido o respectivo alvará de licença de construção em 11.03.2002 [alíneas f) e h) do probatório e doc. de fls. 46]. A alienação onerosa desses prédios antes da entrada em vigor do CIRS não era passível de incidência de imposto de mais-valias (art. 1º do CIMV, aprovado pelo DL 46 373, de 09.06.65). Não estão neste contexto sujeitos a tributação em IRS, como bem se decidiu na sentença recorrida, os ganhos provenientes da alienação onerosa dos prédios em causa ocorrida em 21.05.2002 [alínea e) do probatório].»

4 – Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância seguinte matéria de facto:

a) Em 4 de Junho de 1986 ocorreu o óbito de A..... - cfr. documento a fls. 83, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

b) A..... deixou como herdeiros o cônjuge sobrevivente e os cinco filhos - Cfr. documento de fls. 81 e 82;

c) B..... (uma das filhas da A..... e cônjuge do ora Impugnante C.....), adquiriu, então, por sucessão, 3/20 do prédio misto, sito no, na freguesia de, concelho de Sintra, sendo que a parte rústica constitui o número 42 da Secção O, da correspondente matriz e a parte urbana está inscrita sob o artigo 442 da competente matriz predial e descrito na ia Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o nº 03004 da freguesia de — Cfr. documentos a fls. 39 a 44, 49 a 52, os quais se dão, aqui, por integralmente reproduzidos, acordo;

d) E o prédio rústico denominado “.....”, sito no, na freguesia de, concelho de Sintra, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 4, Secção X e descrito na ia Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o nº 03006 da freguesia de - idem;

e) Em 21 de Maio de 2002, B....., juntamente com os demais comproprietários, vendeu os prédios identificados nas alíneas antecedentes, pelo valor de, respectivamente, € 495.195,59 e € 1.000.000,00 - Cfr. documento a fls. 39 a 44, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

f) Por deliberação da Câmara Municipal de Sintra de 7 de Fevereiro de 2001 foi aprovada a construção no lote X do prédio sito no, “.....” ou “.....”, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o nº 3004, 3005 e 3006 - Cfr. documento a fls. 46, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

g) Entre Maio e Julho de 2006 decorreu acção inspectiva, no âmbito da Análise Interna de Pessoas Singulares - IRS, aos sujeitos passivos B..... (já falecida) e seu cônjuge C..... - Cfr. Documento a fls. 105 a 119 do PAT, apenso;

h) Em 5 de Setembro de 2006 foi elaborado Relatório de Acção Inspectiva, do qual se destaca o seguinte: “(..) nas diligências que efectuámos constatámos que os “prédios” referidos no ponto 1 à data da transmissão (21-05-2002), estando compreendidos em plano de urbanização já aprovado, já eram classificados como terrenos para construção, por força do disposto no artigo 1º do Código do Imposto de Mais-Valias. Para esses terrenos, já tinha sido concedida licença de construção - a licença de construção foi emitida em 11/03/2002 pela Câmara Municipal de Sintra. (..)

Assim sendo, a Mais Valia obtida na referida, é tributável em IRS, categoria G, conforme se infere da conjugação do disposto no nº1 do artº 5º do Decreto-lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, do artº 1º nº1 do Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei nº46373, de 9/06/1965 e do nº 1 do artº 10º do CIRS. (..)“ - Cfr. Relatório de Inspeção a fls. 105 a 119 do PAT, apenso;

i) Em 29 de Novembro de 2006, na sequência da acção inspectiva, foi efectuada a liquidação de IRS nº 5004582319, referente ao ano de 2002, na qual foi considerado como rendimento global o valor de € 269.354,77, sendo que foi considerado o valor do rendimento da categoria G no montante de €249.367,92 - Cfr documento a fls. 106 do PAT;

j) O Impugnante deduziu Reclamação Graciosa da liquidação referida na alínea antecedente - Cfr. Documento a fls. 3 e seguintes do PAT, apenso;

k) Em 16 de Outubro de 2009 foi proferido despacho, pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação, indeferindo a Reclamação Graciosa - Cfr. documento a fls. 70 do PAT;

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso é a de saber se enferma de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou que não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, categoria G, Mais-valias, os rendimentos obtidos pela alienação, em 2002, da parcela de 3/20 de dois prédios (rústico e misto) adquiridos em 1986, nos quais, foi em 2001, autorizada a construção.

Ponderou a sentença recorrida que os ganhos obtidos pela venda efectuada em 2002, no que se refere aos 3/20 dos prédios adquiridos em 1986, não estão sujeitos a IRS, porque - não obstante constituírem mais valias «de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS - entram no âmbito de aplicação da norma de delimitação negativa resultante do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Isto porque, por um lado, são ganhos que não se encontravam sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965 e, por outro, porque a aquisição dos bens ou direitos a que esses ganhos respeitam foi efectuada antes, e não depois, da entrada em vigor do Código do IRS, ou seja, em data anterior a 01/01/1989.

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso

A base da sua argumentação assenta essencialmente nas seguintes proposições:

- O momento relevante para aferir da natureza do bem transmitido, nestes casos, é o momento da sua alienação, e da obtenção do ganho com a sua venda, não havendo que apelar, nesta situação, ao momento da aquisição, porquanto já na vigência do CIRS se operou a alteração do estatuto jurídico

fiscal de prédios rústicos para terreno para construção, cujo efeito constitutivo nos deverá levar a concluir que já não estamos perante o mesmo prédio que foi alvo de aquisição.

- À semelhança do Direito Comercial, em que a alteração ao pacto social (estatuto da pessoa colectiva) adquire natureza constitutiva, não se vislumbra porque, em termos fiscais, a alteração ao estatuto jurídico fiscal do prédio objecto de alienação não deveria permitir, também nesta situação, semelhante efeito.

Carece no entanto de razão legal.

Vejamos.

6.1 Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre a questão suscitada e no sentido de que à luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha, posteriormente, adquirido a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal.

Assim se decidiu nos Acórdãos de 22.04.2015, recurso 1565/13, de 20.05.2015, recurso 149/15, de 12.02.2015, recurso 1266/13, de 10.09.2014, recurso 1381/13, de 02.07.2014, recurso 1396/13, de 12.01.2012, recurso 529/11, e de 02.06.2010, recurso 998/09, todos in www.dgsi.pt, que se citam, entre outros, por serem os mais recentes.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Com efeito o que releva para a aplicação do regime transitório do art.º 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (diploma que aprovou e regulou a entrada em vigor do Código do IRS) é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal.

Nos termos do art. 1.º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2 030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Disponha por sua vez o n.º 2 do mesmo normativo que eram «havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo. Já o regime do art. 10.º n.º 1 Código do IRS, na sua redacção original, classificou como rendimentos da categoria G os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultassem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Ou seja o Código de Mais-Valias só sujeitava a imposto os *terrenos para construção*, os quais eram assim classificados por se encontrarem abrangidos por planos de urbanização, ou por se localizarem em zona urbanizada ou, ainda, por se destinarem a construção urbana segundo declaração dos próprios contraentes.

Já o artigo 10º, n.º 1, do CIRS veio dispor que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, de capitais ou prediais, resultassem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Assim, à primeira vista, os ganhos resultantes da venda da quota parte dos prédios em causa estariam sujeitos a tributação em sede de IRS, a título de Mais-Valias.

Porém, o regime transitório da categoria G, previsto pelo art. 5.º n.º 1 do DL. 442-A/88 de 30.11, veio estabelecer que “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2006, «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS».

Ainda a propósito se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.06.2007, recurso 179/07, in www.dgsi.pt, «a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor (cf. ainda, no mesmo sentido, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Adminis-

trativo de 27.01.2010, recurso 969/09, de 04.02.2009, recurso 872/08 e de 29.10.2008, recurso 539/08, in www.dgsi.pt).

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 2ª7.), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.».

No caso vertente e tanto quanto resulta da matéria de facto dada como provada, os prédios em questão eram, à data da entrada em vigor do Código do IRS – 1 de Janeiro de 1989 – prédios rústico e misto, tendo sido adquiridos, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal.

Assim sendo, haverá de concluir-se, como bem decidiu a decisão recorrida, que os ganhos obtidos pela venda efectuada em 2002, no que se refere aos 3/20 adquiridos em 1986, não estão sujeitos a IRS, porque - não obstante constituírem mais-valias «de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS - entram no âmbito de aplicação da norma de delimitação negativa resultante do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão

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

Custas pela Fazenda Pública

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

(*) (Este acórdão já tem as retificações feitas pelo acórdão de 09 de Setembro de 2015).

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Custas. Apoio judiciário. Isenção. Dispensa.

Sumário:

- I — *A concessão do apoio judiciário, na modalidade prevista nos artigos 6.º n.º 1, e 16.º n.º 1 alínea a), da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, prevê a mera dispensa e não, a isenção, total ou parcial, de taxa de justiça e demais encargos com o processo.*
- II — *O que significa que o facto de uma das partes (ou ambas) gozarem de apoio judiciário não pode impedir ou sequer influenciar decisivamente a condenação em custas da parte que for responsável por elas, de harmonia com a regra geral em matéria de custas — artigo 527.º do CPC.*
- III — *Beneficiando os recorridos de apoio judiciário, na modalidade da dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo, deveria o tribunal a quo ter fixado a respectiva taxa de justiça e demais encargos, ou remetido para a sua determinação nos termos legais, sem prejuízo do benefício do apoio judiciário.*

Processo n.º 601/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: A... e mulher, e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Exmº Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença daquele Tribunal fls. 66 e segs. que julgou improcedente impugnação deduzida contra liquidação de IRS do exercício de 2006 e não condenou em custas os impugnantes por beneficiarem de apoio judiciário.

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

«1-Atendendo a que os impugnantes ficaram vencidos na presente acção e não gozam de isenção legal de custas, deveria a decisão recorrida proceder à fixação destas e condenar aqueles no seu pagamento, ut artigos 1º nº1 do RCP e 527º nºs 1 e 2 do CPC, ex vi 1º do CPTA;

2- A isenção de custas só existe nos casos expressamente previstos na lei, aí não cabendo os casos de benefício do apoio judiciário. No caso configura-se tão só uma situação de dispensa de pagamento de custas.

3- Acresce que a circunstância de a parte que deve ser responsabilizada pelo pagamento de custas beneficiar de apoio judiciário na modalidade de dispensa desse pagamento, que, como vimos, é realidade diferente da isenção, em nada interfere com o dever de na decisão judicial constar a condenação em custas com quantificação da taxa de justiça devida e de, subseqüentemente, ser elaborada a conta de custas, se for caso disso, e notificada ao interessado para eventual dedução de reclamação” (cfr ac. Tribunal Constitucional nº439/08 de 23.09.2008);

4- Condenação essa que constitui, naturalmente, requisito necessário à eventual posterior instauração da acção executiva aludida no artigo 13º nº1 da Lei n.º 34/2004 visando a cobrança das custas nela definidas/quantificadas e que se mostrem devidas;

5- Ao omitir a fixação das custas devidas na acção, e ao isentar o aqui arguido do seu pagamento, com base no facto dele beneficiar do apoio judiciário, violou a decisão recorrida o disposto nos atrás indicados normativos legais — arts 527 do CPC, 1 e 6 do RCP, tabela 1-A do mesmo RCP e 13 e 16 da L. 47/2007.

6- Nestes termos, deverá proceder-se à revogação, na parte em causa, da decisão recorrida, e à subsequente condenação e fixação (i) das custas do processo e (ii) da responsabilidade dos impugnantes no seu pagamento, sem prejuízo do concedido benefício do apoio judiciário.

7- Assim, se concedendo provimento ao presente recurso.»

2 - Não foram apresentadas contra alegações.

3 - Colhidos os vistos legais cabe decidir.

4- A questão trazida à apreciação deste Tribunal consiste em saber padece de erro de julgamento a sentença do Mmª Juiz do TAF de Mirandela ao não condenar em custas os impugnantes.

Resulta dos autos que A....., N.I.F....., e mulher B....., N.I.F., residentes na Rua,, em, intentaram impugnação judicial quanto à liquidação de I.R.S. do ano de 2006, no valor de 1.374,26€.

Por despachos de 12.03.2010 e 05.01.2011 foi concedido aos impugnantes A..... e B....., respectivamente, apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo (fls. 24 e 36).

Por sentença de fls. 68 e segs. o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela julgou a impugnação improcedente e, quanto a custas, exarou o seguinte: «por ser improcedente a acção, seriam os impugnantes responsáveis pelo pagamento das custas, nos termos dos artigos 527, n.º 1 e 2, do Código de Processo Civil e 6º e 13 do Regulamento das Custas Processuais, no entanto, beneficiam de apoio judiciário, pelo que, sem custas», decidindo, a final: “Sem custas.”

Contra o assim decidido se insurge o Ministério Público alegando que no caso se configura tão só uma situação de dispensa de pagamento de custas, já que a isenção de custas só existe nos casos expressamente previstos na lei, aí não cabendo os casos de benefício do apoio judiciário.

Assim, atendendo a que os impugnantes ficaram vencidos na acção e não gozam de isenção legal de custas, deveria a decisão recorrida ter procedido à fixação destas e condenar aqueles no seu pagamento (artigos 1º nº1 do RCP e 527º nºs 1 e 2 do CPC, ex vi 1º do CPTA), sem prejuízo da concessão de apoio judiciário.

5. Da não condenação em custas em primeira instância.

Tem razão o Ministério Público, sendo o recurso manifestamente procedente.

Dada a natureza da questão e a evidente procedência do recurso, não poderemos deixar de consignar, como nota prévia que o presente recurso seria desnecessário, evitando-se a sobrecarga do Tribunal superior, se a Mª Juiz a quo tivesse procedido em tempo e oficiosamente à reforma da sentença quanto a custas (artº 616º do Código de Processo Civil), tal como aliás foi sugerido pelo recorrente.

O tribunal recorrido houve por bem não o fazer, pelo se impõe conhecer do recurso que nos é dirigido.

Como bem refere o recorrente a sentença recorrida incorre em confusão entre isenção e dispensa de pagamento de custas, que acaba por conduzir à indevida omissão da fixação e não condenação nas mesmas.

Com efeito o benefício do apoio judiciário apenas releva em sede de efectiva e imediata exigibilidade do débito de custas, não colidindo com a respectiva condenação.

Como é sabido a dispensa e a isenção de custas não são juridicamente a mesma coisa (cf. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 439/08, de 23.09.08, e do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso n.º 0487/07).

A concessão do apoio judiciário, na modalidade mais favorável aos requerentes, prevê a mera dispensa e não, a isenção, total ou parcial, de taxa de justiça e demais encargos com o processo (artigos 6º n.º 1, e 16º n.º 1 alínea a), da Lei n.º 34/2004 de 29.07.).

Assim sendo, o apoio judiciário apenas opera ou releva no momento do pagamento das quantias que vierem a ser fixadas nos autos.

O que significa que o facto de uma das partes (ou ambas) gozarem de apoio judiciário não pode impedir ou sequer influenciar decisivamente a condenação em custas da parte que for responsável por elas, de harmonia com a regra geral em matéria de custas - artigo 527º do CPC.

No caso, porque os recorridos beneficiam da dispensa de custas e não de isenção de custas, deveria o tribunal a quo ter fixado a respectiva taxa de justiça e demais encargos com o processo, ou remetido para a sua determinação nos termos legais, sem prejuízo do benefício do apoio judiciário.

A sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode, pois, ser confirmada, pelo que procede o recurso.

6. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida na parte relativa a custas, e condenar os recorridos nas custas da impugnação, sendo a taxa de justiça fixada nos termos legais, sem prejuízo do apoio judiciário que lhes foi concedido (artigos 527º do CPC, 189º n.º 2 do CPTA e 16º da Lei n.º 34/2004, de 29/07.)

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, por não ter havido contra-alegações.

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

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Indeferimento liminar. artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

Sumário:

- I — Constitui fundamento admissível da oposição à execução fiscal a ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto de este, apesar de figurar como devedor no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram [cfr. artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT].*
- II — Esta excepção à impossibilidade de discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade concreta da liquidação que deu origem à dívida exequenda quando a lei faculta meio de impugnação judicial desse acto, apenas é admitida relativamente aos tributos sobre a propriedade cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens.*
- III — Não se justifica, pois, a rejeição liminar da oposição ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT se o executado invoca que no ano a que respeita o IUC que lhe está a ser cobrado coercivamente já não era o proprietário do veículo sobre que incidiu esse tributo.*

Processo n.º 606/15-30.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional do despacho de rejeição liminar proferido no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1443/14.8BESNT:

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Executada, Oponente ou Recorrente) deduziu oposição à execução fiscal que foi instaurada contra ela para cobrança de dívida de Imposto Único de Circulação (IUC).

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra rejeitou liminarmente a oposição com o fundamento de que a Oponente pretende discutir a legalidade em concreto da liquidação que deu origem à dívida exequenda, o que lhe está vedado nesta sede, e ordenou a convolação da petição inicial em requerimento de arguição de nulidade da citação endereçado ao órgão da execução fiscal.

1.3 A Oponente não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, recurso que foi admitido, para subir de imediato, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1- Ainda que não proceda o fundamento da nulidade, o mesmo não sucede com a invocada ilegitimidade da executada, pois que, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, constitui fundamento de oposição a “... Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram...”.

2- Invocou a ora recorrente, juntando documentos comprovativos, ter vendido em 10/11/2010 o veículo (que deduz ser o veículo a que se refere o IUC objecto de execução atenta a falta de elementos da nota de citação), data a partir da qual o veículo deixou de estar na sua posse e em Portugal.

3- A incidência subjectiva do IUC decorre do art. 3.º do CIUC, sendo a presunção daí decorrente ilidível de acordo com o disposto no art. 73.º da LGT.

4- Reportando-se o IUC dos autos a 2011, a recorrente já não era nem proprietária nem possuidora do veículo, o que se enquadra na previsão da citada alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

5- Atento o exposto, indeferindo liminarmente a petição, violou a sentença recorrida o disposto na alínea b) do art. 204.º do CPPT.

Termos em que deve o presente recurso ser considerado procedente, com as legais consequências»⁽¹⁾.

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo revogar-se a decisão recorrida e ordenar-se a prossecução dos autos, se a tal nada mais obstar, com a seguinte fundamentação:

«[...] Nos termos do disposto no artigo 209.º do CPPT a oposição dever ser liminarmente rejeitada e for intempestiva, se não for invocado qualquer um dos fundamentos enquadráveis no artigo 204.º/1 do CPPT e se for manifesta a improcedência.

Esta norma especial não tem como corolário o afastamento dos motivos gerais de rejeição liminar, estatuidos nos artigos 590.º/1/a) e 577.º do CPC, como por exemplo, a incompetência absoluta, com regime previstos no artigo 16.º do CPPT; a falta de personalidade e capacidade judiciária do oponente (artigo 577.º/c) do CPC); a ilegitimidade processual do oponente, nomeadamente quando a oposição seja deduzida por quem não foi citado como executado (artigo 30.º do CPC); a ineptidão da PI, pelo menos nos casos em que falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da pausa de pedir; ou o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou haja cumulação de causas de pedir substancialmente incompatíveis (artigo 186.º do CPC); a litispendência e o caso julgado e o erro total ou parcial na forma de processo (artigos 97.º/3 da LGT e 98.º/4 do CPPT).

Em qualquer caso para haver rejeição liminar da oposição tem de se verificar um motivo evidente, indiscutível em termos de razoabilidade e que permita considerar dispensável a audição das partes, nos termos do estatuído no artigo 3.º do CPC.

A recorrente invoca como fundamento de oposição a nulidade da citação por omissão de identificação da matrícula do veículo a que se reporta o IUC exequendo e a ilegitimidade por não ser a proprietária do veículo uma vez que foi vendido em 10 de Novembro de 2010, tendo a respectiva matrícula sido cancelada.

É certo que a alegada nulidade da citação não constitui fundamento de oposição, devendo ser arguida perante o OEF, cabendo reclamação judicial da decisão que, eventualmente, indefira a pretensão.

Todavia, já a alegada ilegitimidade, a nosso ver, constitui claro fundamento de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204.º/1/b) do CPPT.

Na verdade, nos termos do disposto no artigo 204.º/1/b) do CPPT, a pessoa citada para a execução fiscal é parte ilegítima quando, embora figurando como devedor no título executivo, não foi durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

O citado normativo tem em vista os tributos sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não apenas nos casos em que em que o executado não era o possuidor dos bens mas, ainda os casos em que se verifique que não era o fruidor e proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo.

Ora, no caso em apreciação, a dívida exequenda diz respeito ao IUC de 2011 relativo ao veículo , sendo certo que, em sede de oposição judicial, a oponente/recorrente alega que não era proprietária desse veículo no período a que respeita a dívida, ou seja 2011, uma vez que o vendeu em 10 de Novembro de 2010, juntando documentação atinente a tal transacção.

Assim sendo parece certo que a oponente/recorrente invocou um fundamento de oposição, claramente enquadrável na norma do artigo 204.º/1/b) do CPPT.

A decisão recorrida ao não considerar tal factualidade como fundamento de oposição, nos termos do disposto no artigo 204.º/1/b) do CPPT cometeu um erro de julgamento de direito pelo que merece censura».

1.6 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atenta a simplicidade da questão.

1.7 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se o despacho recorrido fez correcto julgamento quando considerou que a Oponente pretendia discutir a legalidade concreta da liquidação que deu origem à dívida exequenda e, por isso e porque entendeu que essa discussão não podia ter lugar em sede de oposição, não integrando a alegação aduzida na petição inicial qualquer dos fundamentos admissíveis em face do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), indeferiu liminarmente a petição inicial

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Do despacho recorrido consta que:

«A. A 08.11.2013 foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de IUC referente ao exercício de 2011, relativa ao veículo de matrícula , identificada com o n.º 39030694, pelo valor de € 805,40, com data limite de pagamento a 18.12.2023 [cf. fls. 15 dos autos].

B. A 22.04.2014 foi instaurado contra a Impugnante o processo de execução fiscal n.º 1562201401120417, a correr termos no Serviço de Finanças de Sintra I, por falta de pagamento da liquidação identificada em A) [cf. fls. 12 dos autos].

C. A 28.04.2014 foi efectuada a citação da oponente em sede do processo de execução fiscal identificado no ponto anterior, onde consta nomeadamente o seguinte:

“(…)

Identificação da dívida em cobrança coerciva

<i>Certidão</i>	<i>Data emissão</i>	<i>Entidade emissora</i>	<i>N.º Doc. Origem ou n.º liquidação</i>	<i>Imposto</i>	<i>Período imposto</i>	<i>Quantia exequenda</i>	<i>Juros de Mora</i>
2014/103130	2014-04-22	AT	11102100077711689069903	IUC-IUC-Cat C	2011	805,40	12,75

(…)»

[cf. fls.15 dos autos].

D. A 30.05.2014 foi apresentada a petição inicial foi apresentada a petição inicial correspondente aos presentes autos [cf. fls. 3 dos autos]».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade ora Recorrente deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada para cobrança de IUC do ano de 2011 respeitante ao veículo com a matrícula , invocando as alíneas b) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT e alegando, por um lado, que a citação enferma de irregularidades que determinam a sua nulidade nos termos do art. 165.º do CPPT e, por outro lado, que o veículo a que se refere o imposto em cobrança coerciva foi por ela vendido em ano anterior àquele a que se refere a dívida exequenda, fundamento que subsumiu na previsão das alíneas b) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, em sede liminar, proferiu decisão nos seguintes termos: «[...] *rejeita-se liminarmente a petição apresentada, devendo a petição inicial ser convalidada em requerimento atípico dirigido ao órgão da execução fiscal no segmento referente à arguição de nulidade da citação*».

Salvo o devido respeito, a decisão requer uma precisão: a petição inicial terá sido rejeitada liminarmente na parte em que nela foi invocada a ilegitimidade e, na parte em que nela foi arguida a nulidade da citação, foi convalidada em requerimento endereçado ao órgão da execução fiscal. Na verdade, sem que se faça essa partição daquele articulado (²), não se pode compreender o segmento decisório que, simultaneamente, rejeitou liminarmente a petição inicial e a convalidou em requerimento endereçado à execução fiscal.

Considerou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que a nulidade da citação não pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal.

Seguidamente – por certo, no pressuposto, implícito, de que o pedido podia ser interpretado como de declaração da nulidade da citação –, considerou verificado o erro na forma do processo, relegando

a decisão sobre a possibilidade de convalidar a petição inicial em requerimento endereçado ao órgão da execução fiscal para depois da apreciação da ilegitimidade também invocada na petição inicial, apreciação a que passou de seguida.

Quanto a este fundamento, considerou, em síntese, o seguinte: «*a questão em causa comporta a apreciação da legalidade da dívida exequenda*»; assim, e porque na situação *sub judice* a lei assegura meio judicial de impugnação da liquidação que deu origem a essa dívida, não é admissível a discussão da legalidade desse acto em sede de oposição à execução fiscal.

De seguida, considerando que «*os fundamentos invocados na presente acção não são próprios de oposição, mas sim de impugnação judicial*», considerou verificado o erro na forma do processo.

Proseguiu ponderando a possibilidade de convalidação para o meio processual que entendeu o próprio – a impugnação judicial – e, concluindo pela negativa por estar já ultrapassado o prazo para impugnar judicialmente a liquidação quando foi apresentada a petição inicial, entendeu ser de indeferir liminarmente a petição inicial.

A Oponente insurgiu-se contra esse despacho liminar, mediante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Na motivação do recurso sustenta que a invocada ilegitimidade por não ser a proprietária nem a possuidora do veículo à data a que se refere o imposto em cobrança constitui fundamento de oposição à execução fiscal, previsto na alínea b) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Cumprido, pois, indagar se foi feito correcto julgamento ao rejeitar a petição inicial por não ter sido invocado fundamento válido de oposição à execução fiscal.

2.2.2 DO INFERIMENTO LIMINAR

Como é sabido, o indeferimento liminar só terá lugar quando for de todo impossível o aproveitamento da petição inicial, uma vez que o princípio da pronúncia sobre o mérito se sobrepõe a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo. Assim, o despacho de indeferimento liminar só admissível quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e, razoavelmente, indiscutível, que torne dispensável assegurar o contraditório⁽³⁾ (cfr. art. 3.º, n.º 3, do CPC) e inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «*quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial*»⁽⁴⁾.

Daí que a jurisprudência tenha vindo a afirmar que o despacho de indeferimento liminar, dada a sua natureza “radical”, na medida em que coarcta à partida toda e qualquer expectativa de o autor ver a sua pretensão apreciada e julgada, encontrando a sua justificação em motivos de economia processual, deve ser cautelosamente decretado⁽⁵⁾.

Será que no caso *sub judice* estão verificados os requisitos para a rejeição liminar da petição inicial?

É o que veremos adiante, tendo em conta que, apesar de a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ter reconduzido o erro na forma do processo à falta de alegação de fundamento válido de oposição à execução fiscal, a análise a efectuar deverá considerar essa fundamentação sob a dupla vertente que nela está ínsita.

2.2.3 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

Como temos vindo a dizer inúmeras vezes, é pelo pedido que se afere a adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo⁽⁶⁾.

No caso, a Executada lançou mão da oposição à execução fiscal e, apesar da vacuidade da fórmula utilizada na formulação do pedido, nada permite concluir que a sua pretensão seja outra que não a extinção da execução. Assim, a nosso ver, não pode afirmar-se que o meio processual escolhido não é o adequado para esse pedido⁽⁷⁾.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra considerou verificado o erro na forma do processo mas, salvo o devido respeito, para aferir a verificação dessa nulidade usou, não o critério da adequação ao pedido formulado, mas, ao invés, atentou nas causas de pedir invocadas, que considerou não integram fundamento admissível de oposição à execução fiscal.

É certo que, como temos vindo a dizer noutras ocasiões, a jurisprudência, designadamente a deste Supremo Tribunal, tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas isso não autoriza que, no método para aferir da verificação do erro na forma do processo, se substitua o pedido, enquanto elemento determinante para apurar a propriedade processual, pela causa de pedir.

Para saber se ocorre ou não erro na forma do processo é preciso atentar no pedido que foi formulado, na concreta pretensão de tutela jurisdicional que o contribuinte visa obter; já saber se as causas de pedir aduzidas podem ou não suportar esse pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência. Por isso, com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo.

Parafrazeando o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11 ⁽⁸⁾, a circunstância de as causas de pedir gizadas não constituírem, porventura, fundamentos válidos de oposição à execução fiscal, não constitui motivo para dar por verificada uma nulidade processual por erro na forma de processo, mas, ao invés, motivo para a improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.

Ou seja, manifestamente, o indeferimento liminar não pode encontrar justificação no erro na forma do processo, que não se verifica.

2.2.4 DA MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DA OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL POR FALTA DE INVOCAÇÃO DE FUNDAMENTO VÁLIDO

Questão diversa é a de saber se os fundamentos invocados na petição inicial são admissíveis como fundamentos de oposição à execução fiscal ou se, pelo contrário, não foi alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT, o que configura motivo de rejeição liminar da petição inicial, nos termos do disposto no art. 209.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

Note-se que, relativamente à invocada nulidade da citação, nenhum reparo há a fazer ao despacho recorrido quanto à considerada inviabilidade de a mesma constituir fundamento de oposição à execução fiscal.

Há, no entanto, que verificar se a matéria de facto alegada pela Oponente integra ou não fundamento do rol do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, designadamente o da alínea b): *«Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida»*.

Regressando à alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, aí se prevêm três situações de ilegitimidade da pessoa citada: primeira, *«não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor»*, situação em que se enquadram *«os casos em que há erro na identidade do citado, sendo a citação efectuada em pessoa que não é aquela contra quem efectivamente é instaurada a execução ou, nos casos de sucessores, não é qualquer das pessoas que devem ser citadas como sucessores do responsável originário»*; segunda, sendo o devedor que nele (título executivo) figura, *«não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram»*, situação que *«está conexas com as situações de reversão da execução contra possuidores, fruidores e proprietários, previstas no art. 158.º deste Código [CPPT], podendo esta reversão ser uma consequência do julgamento que se fizer sobre a ilegitimidade referida nesta alínea b)»*; terceira, *«não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida»*, situação que *«tem em vista os casos em que há reversão contra responsáveis subsidiários ou em que a execução é dirigida contra responsáveis solidários, quer directamente quer através de reversão»* ⁽⁹⁾.

No caso *sub judice*, porque a Oponente consta dos títulos executivos como devedora, está excluída a possibilidade de verificação dos primeiro e terceiro tipos de ilegitimidade.

Resta averiguar se os factos articulados pela Oponente como fundamento da sua ilegitimidade, que vimos já se reconduzem à invocação de que não era proprietária nem possuidora do veículo no ano a que se reporta a dívida exequenda, se podem subsumir àquele segundo tipo de ilegitimidade, ou seja, ao que decorre do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, *«não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram»*.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra considerou que não, que tais factos contendem com a legalidade em concreto da liquidação, motivo por que não é possível discutir a questão nesta sede, uma vez que a lei assegura meio judicial de impugnação contra esse acto. Mas, se é certo que a regra é essa, a mesma compreende diversas excepções, sendo uma delas a prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT relativamente ao segundo tipo de ilegitimidade.

Como deixámos já dito, essa previsão está relacionada com as situações de reversão previstas no art. 158.º do CPPT. Ou seja, trata-se de situações em que a dívida exequenda se refere a impostos sobre a propriedade cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens e, tendo a execução fiscal sido instaurada contra aquele que constava do título executivo como devedor, se veio a verificar no âmbito da execução fiscal que a dívida respeita a um período em que era possuidor, fruidor ou proprietário dos bens outra pessoa, contra a qual a execução fiscal reverte nos termos do art. 158.º do CPPT ⁽¹⁰⁾.

Trata-se de uma das excepções à regra geral de que não é possível discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, nas referidas situações admite-se que seja questionada a legalidade da liquidação quanto à sua incidência subjectiva, mas essa possibilidade excepcional justifica-se pela *«falta de verificação, pela administração tributária, dos pressupostos fácticos do acto de liquidação, relativamente a tributo deste tipo e na constatação de um erro que lhe é imputável»*, pois, *«para proceder à liquidação destes tributos, não é recolhida qualquer informação do contribuinte através de declaração, nem é feita qualquer indagação sobre quem é o real proprietário, fruidor ou possuidor dos bens referidos, antes se efectuando a liquidação a partir*

do conhecimento da qualidade de proprietário que conste dos registos da administração tributária ou de outros serviços públicos»⁽¹⁾.

Ora, uma das situações⁽²⁾ em que a propriedade de determinados bens é pressuposto da incidência do tributo em causa, é precisamente o IUC, pois o art. 3.º do respectivo Código dispõe no seu n.º 1: «São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados»⁽³⁾.

Ou seja, contrariamente ao que considerou a Juíza do Tribunal *a quo*, a alegação factual aduzida na petição inicial integra uma situação susceptível de subsunção no rol dos fundamentos de oposição à execução fiscal, mais concretamente na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Justifica-se, pois, a prossecução do processo, a fim de averiguar se, em concreto, se comprova tal alegação, motivo por que o despacho sob recurso será revogado, para que a oposição à execução fiscal prossiga os seus termos, se nada mais obstar.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Constitui fundamento admissível da oposição à execução fiscal a ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto de este, apesar de figurar como devedor no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram [cfr. art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT].

II - Esta excepção à impossibilidade de discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade concreta da liquidação que deu origem à dívida exequenda quando a lei faculta meio de impugnação judicial desse acto, apenas é admitida relativamente aos tributos sobre a propriedade cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens.

III - Não se justifica, pois, a rejeição liminar da oposição ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 209.º do CPPT se o executado invoca que no ano a que respeita o IUC que lhe está a ser cobrado coercivamente já não era o proprietário do veículo sobre que incidiu esse tributo.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

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

(1) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(2) E não cumpre aqui discutir se é ou possível o indeferimento liminar parcial.

(3) Princípio do contraditório, hoje entendido, não na sua dimensão negativa, de direito de defesa, oposição ou resistência à actuação alheia, mas na sua dimensão positiva, de direito de influir activamente, no desenvolvimento e no êxito do processo, é um dos mais elementares princípios que enformam todo o direito adjectivo e também o processo tributário. Para maior desenvolvimento quanto ao princípio do contraditório, designadamente com aprofundados considerandos de natureza doutrinal e citação de jurisprudência, *vide* o seguinte acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 3 de Março de 2010, proferido no processo n.º 63/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32210.pdf>), pp. 445 a 451, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f4bfa574b6a7515802576e10040e44b?OpenDocument>.

(4) Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Coimbra Editora, 3.ª edição — reimpressão, vol. II, p. 373.

(5) Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 4 de Março de 2009, proferido no processo n.º 786/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32210.pdf>), pp. 344 a 348, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc17d39856877bcd80257576004b9488?OpenDocument>;

– de 24 de Fevereiro de 2011, proferido no processo n.º 765/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 11 de Agosto de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), pp. 278 a 280, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d034d9b7a45de4a780257847005945e7?OpenDocument>;

– de 16 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 212/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 8 de Outubro de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2012/32220.pdf>), pp. 1385 a 1394, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c9052a8ef3af76980257a0600525f28?OpenDocument>;

– de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 20 de Novembro de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2014/32220.pdf>), pp. 2289 a 2297, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09?OpenDocument>.

(6) Cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição — reimpressão, pp. 288/289. No mesmo sentido, Rodrigues Bastos, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, p. 262, e Antunes Varela, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, p. 378.

(7) A oposição, em regra, visa a extinção, total ou parcial, da execução fiscal. Pode também ter por objecto a suspensão da execução: é o caso em que a exigibilidade da dívida seja determinada por motivo meramente temporário, v.g., concessão de uma moratória (como as que têm vindo a suceder nos diplomas que prevêem regimes especiais de regularização de dívidas), existência de processo de falência ou de insolvência ou recuperação de empresas, ter sido decidida, por via administrativa, a suspensão da eficácia do acto de liquidação ou a própria suspensão da execução. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 39 ao artigo 204.º, p. 502, de onde extraímos os exemplos referidos.

(8) Publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 18 de Abril de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf>), pp. 402 a 409, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10?OpenDocument>.

(9) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, III volume, notas 12 e 13 ao artigo 204.º, pp. 453 e 454.

(10) Para maior desenvolvimento, *vide* Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, III volume, anotações 12 e 13 ao artigo 204.º, pp. 453/454 e anotações 6 e 8 a 10 ao artigo 158.º, pp. 103 e 104 a 106.

(11) Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, anotação 5 ao artigo 78.º, p. 80. ???

(12) Outra dessas situações é a respeitante ao Imposto Municipal sobre Imóveis e às extintas Contribuição Autárquica e Contribuição Predial.

(13) Neste sentido, entre muitos outros, *vide* os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 27 de Março de 1996 (este do Pleno da Secção), proferido no processo com o n.º 18.075, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 4 de Dezembro de 1997 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1996/32410.pdf>), pp. 12 a 16 e com sumário disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/2e744472fba16afe802568fc0039355a?OpenDocument>;

- de 24 de Março de 2004, proferido no processo com o n.º 1474/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 15 de Março de 2005 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32300.pdf>), pp. 54 a 60, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/ac79b755ef44337f80256e690035f995?OpenDocument>;

- de 15 de Março de 2006, proferido no processo com o n.º 843/05, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 29 de Setembro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32210.pdf>), pp. 388 a 391, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/e5cbadddb6a7a723802571380043b8cb?OpenDocument>;

- de 18 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 1276/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República*, de 15 de Abril de 2014 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf>), pp. 2759 a 2764, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/04942147b4a5202980257baa004daea4?OpenDocument>.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Erro na forma de processo. Convocação. Competência em razão da matéria.

Sumário:

Carece de fundamento a alegação de que a sentença recorrida afastou a competência do Tribunal Tributário para apreciar oposição à execução fiscal instaurada pelo IAPMEI, se essa mesma sentença apreciou concretamente a oposição e decidiu pela absolvição da instância por julgar verificado o erro na forma de processo, na consideração de que o oponente, se limitou, por um lado, a questionar a legalidade do acto administrativo de rescisão do contrato, operado pelo IAPMEI, (para o que seria adequada a forma processual da acção administrativa especial, a instaurar no Tribunal Administrativo) e não invocou, por outro lado, nenhum dos fundamentos de oposição legalmente admitidos, nem mesmo à luz da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Processo n.º 721/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: IAPMEI — Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I. P.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou verificado o erro na forma de processo e absolveu da instância o IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P., na oposição à execução fiscal n.º 2380 2010 0100 7971 instaurada para cobrança de dívida no montante de € 81.911,61.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1.º - Vem o presente recurso interposto da douta Sentença proferida nos autos por se entender que se impõe a **modificação da decisão do tribunal “a quo” sobre os fundamentos de direito**, que se impugnam;

2.º - **NORMAS JURIDICAS VIOLADAS** (art. 685.º-A, nº2, alínea a), do CPC): o artigo 151.º do CPPT, os artigos 2.º e 20.º da CRP, a alínea b), do n.º 1, do artigo 668º e o artigo 515º do Código do Processo Civil, aplicável ao caso por força do artigo 2.º e 357.º do Código do Processo Tributário, o artigo 660º, n.º 2 do Código do Processo Civil e o artigo 334º do Código Civil.

3.º - **SENTIDO COM QUE, NO ENTENDER DA RECORRENTE, AS NORMAS QUE CONSTITUEM FUNDAMENTO JURIDICO DA DECISÃO DEVIAM TER SIDO INTERPRETADAS E APLICADAS** (art. 685.º-A, nº2, alínea b), do CPC):

4.º - Declarar improcedente a exceção de incompetência em razão da matéria suscitada pelo Réu, e, em consequência, conhecer do mérito da causa;

5.º - O Tribunal tributário dispunha de competência material para apreciar e decidir a oposição.

6.º - A nosso ver, a execução fiscal é que não era o modo processual adequado para o IAPMEI ressarcir a eventual dívida, subsequente à rescisão contratual.

7.º - Uma vez que o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional o artº 30º do DL n.º 387/88, de 25 de Outubro (Acórdão n.º 530/00 do Tribunal Constitucional).

8.º - Porém, **tendo sido instaurada a execução fiscal no respetivo serviço de finanças** - facto que não sofre contestação nos autos -, **o tribunal tributário tem de considerar-se materialmente competente para conhecer da oposição.**

9.º - Isto mesmo resulta, com toda a clareza do **Acórdão do STA de 09.06.2010, proferido no Processo n.º 01110/09.**

10.º - Em face do que aí ficou escrito (que se transcreveu nas alegações) e com o qual se concorda, **entende-se que o tribunal tributário era materialmente competente para conhecer da oposição.**

11.º - Não obstante consideramos que estamos perante uma inconstitucionalidade por a execução fiscal não ser o meio adequado ao ressarcimento das dívidas do IAPMEI.

12.º - Entendemos que, instaurada a execução fiscal, não pode ser negado ao executado o recurso ao meio adequado para reagir contra aquela que é a oposição à execução fiscal.

13.º - Entendemos que sendo a execução fiscal um processo judicial e que apesar de ser instaurado e correr termos no Serviço de Finanças e de o juiz apenas ser chamado a intervir nas situações em que existe um conflito ou nas situações previstas no artº 151º, n.º 2 do CPPT, é certo que fica na dependência do juiz tributário mesmo quando corre no Serviço de Finanças e tendo o IAPMEI instaurado a execução fiscal nesse serviço para cobrança do seu crédito, é manifesto que o tribunal tributário é competente para apreciação da oposição que o executado dirigiu contra essa execução, tendo em atenção o disposto no artº 151º do CPPT.

14.º - Pelo que, entendemos que o Tribunal “a quo” deveria ter conhecido do mérito da oposição, e, em consequência, deveria ter dado como provados os factos que constam da oposição à execução fiscal (transcritos nas alegações).

15.º - A prova indicada pela ora apelante, no seu Requerimento de Oposição à Execução, que sustenta toda a argumentação e as respetivas conclusões, **não foi tida em conta na sentença judicial agora em crise, como se poderá alcançar da mesma, o que por si também prefigura e consubstancia a nulidade de omissão de fundamentação, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 668º e viola claramente o 515º do Código do Processo Civil, aplicável ao caso por força do artigo 2º e 357 do Código do Processo Tributário;**

16.º - Como também resulta do exposto, o acórdão do qual se recorre, ao não resolver fundamentadamente as questões supra enunciadas, pilar da oposição à execução da ora apelante, bem como ao não fundamentar fáctica e juridicamente estas questões, violou o artigo 660º, n.º 2 do Código do Processo Civil, e está inevitavelmente ferida de **nulidade** por omissão de fundamentação ao abrigo da alínea b) do artigo 668º do Código de Processo Civil, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a Oposição à Execução da ora Apelante.

17.º Acresce que, ao recorrente é lícita a oposição à execução **instaurada em claro abuso de direito (artigo 334º do Código Civil)**, uma vez que, nos termos supra expostos, o recorrido (IAPMEI) **agiu em claro abuso de direito.**

18.º Assim, ao decidir daquela forma (ao julgar procedente a exceção de incompetência material, julgando-se materialmente incompetente para conhecer a matéria dos autos e absolvendo o Réu da instância), a douta sentença recorrida violou o artigo 151.º do CPPT, os artigos 2.º e 20.º da CRP, a alínea b), do n.º 1, do artigo 668º e o artigo 515º do Código do Processo Civil, aplicável ao caso por força do artigo 2.º e 357.º do Código do Processo Tributário, o artigo 660º, n.º 2 do Código do Processo Civil e o artigo 334º do Código Civil.

19.º - Com efeito, estas normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas pelo Tribunal recorrido, no sentido de declarar improcedente a exceção de

incompetência em razão da matéria suscitada pela Ré, e, em consequência, conhecer do mérito da causa.

20.º Como tal, impõem-se, a respetiva **modificação da decisão sobre a matéria de direito da primeira instância**, com a conseqüente **revogação da dita Sentença**.

Termos em que deve conceder-se integral provimento ao presente recurso, modificando-se a decisão sobre a matéria de direito da primeira instância e, em consequência, revogar-se a dita sentença recorrida, substituindo-a por outra que declare a competência material dos tribunais tributários para conhecer a causa e, em consequência, ordenar-se a descida dos autos ao TAF de Mirandela para que este conheça do mérito da causa, conforme ao acima exposto e como é de justiça!

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. A Mma. Juíza do TAF de Mirandela proferiu despacho (fls. 207) no sentido de que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

E tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por decisão do respectivo Relator de 30/04/2014 (fls. 221/225), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Na procedência do recurso interposto, em face do decidido pelo Acórdão do S.T.A. citado a fls. 201 cujo n.º melhor é “1101/09” e por ser de considerar que a ação administrativa especial não permitiria obter a suspensão da execução, de acordo com o previsto no art. 169.º do C.P.P.T., concorda-se ainda com o pedido formulado a final, a fls. 203.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida é, no que aqui interessa, do teor seguinte:

«Nos termos do disposto no artigo 204.º do CPPT, a oposição à execução só pode ter algum dos fundamentos aí elencados. Ora, nenhum dos fundamentos invocados pela oponente se enquadra em tal disposição legal.

Atenta a alegação do oponente, constata-se que o mesmo invoca a ilegalidade concreta da liquidação, a qual não constitui fundamento admitido de oposição à execução fiscal. Na verdade, o oponente põe em causa os fundamentos invocados pelo exequente para a rescisão do contrato, considerando este acto de rescisão inválido.

A alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º, do CPPT permite que a oposição tenha por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Ora, não é, manifestamente, o caso dos autos.

Por outro lado, o que o oponente pretende com a sua alegação é, verdadeiramente, atacar o acto de rescisão do contrato. Ora, o meio processualmente adequado a tal desiderato é a acção administrativa especial, considerando que estamos aí perante um acto administrativo susceptível de impugnação judicial.

Constitui jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr., entre outros, os Acórdãos de: 14/10/94, proc n.º 18034; 1/6/2011, proc n.º 214/11; e 23 /2/2012, proc n.º 97/12), que, respeitando a dívida exequenda a restituição de quantias recebidas no âmbito de participações do Fundo Social Europeu, ou de dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a acção administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas. Atenta a similitude com o objecto dos presentes autos, vale aqui o ali expendido.

Assim, facilmente se conclui pelo erro na forma de processo utilizada.

Importa, porém, atentar na possibilidade de «convolação» da petição de oposição à execução fiscal em petição de acção administrativa especial.

A convolação na forma de processo adequada depende da verificação de dois pressupostos, a saber:

a) Que a petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual, neste caso, acção administrativa especial;

b) Que o pedido formulado seja compaginável com a forma de processo adequado.

Justificando-se a convolação por razões de economia processual, torna-se necessário averiguar se existe no caso algum obstáculo ao prosseguimento da petição na forma processual adequada. E no caso existe em virtude da incompetência absoluta dos Tribunais Tributários para apreciar a questão.

Conforme se refere nos acórdãos já citados, constitui jurisprudência assente que a discussão da ilegalidade das decisões que ordenem a restituição de quantias indevidamente recebidas no âmbito das participações do Fundo Social Europeu ou do Instituto do Emprego e da Formação Profissional [situação esta similar à dos presentes autos], em especial, por os visados não serem responsáveis pelas dívidas, não é da competência dos tribunais tributários (artigo 49.º do ETAF), mas sim dos tribunais administrativos de círculo (artigo 44.º do ETAF), sendo que a infracção das regras de competência em

razão da hierarquia e da matéria determinam a incompetência absoluta do tribunal (cfr. o artigo 16.º do CPPT), Como a consequência da incompetência absoluta é a absolvição da instância, nos termos do disposto no artigo 288.º, n.º 1, alínea a), do CPC, cabe neste caso ao oponente decidir, nos termos do disposto no artigo 289.º do CPC, intentar ou não a Acção Administrativa Especial.

Verifica-se, assim, a impossibilidade da convolação, a qual pressupõe não só o erro na forma do processo utilizado, como sobretudo a possibilidade de continuação da instância e do processo nos Tribunais Tributários. (...)

III – DECISÃO

Pelo exposto, decide-se julgar verificado o erro na forma de processo e, atenta a impossibilidade de convolação na forma processual adequada, absolver o exequente da instância.»

3.1. Diga-se, antes de mais, que tendo o TCA Norte (para onde o recurso foi originariamente interposto) declarado a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando competente o STA, também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAN, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT), sendo que as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

3.2. O recorrente discorda do decidido alegando, como se viu, que, em face da correcta interpretação do disposto nos arts. 685.º-A, n.º 2, alínea a), do CPC): 151.º do CPPT, 2.º e 20.º da CRP, alínea b), do n.º 1, do art. 668º e art. 515º do CPC, e 357.º do CPT, art. 660º, n.º 2 do CPC e art. 334º do CCivil, a sentença recorrida deveria ter julgado improcedente a excepção de incompetência em razão da matéria suscitada pelo Réu, e, em consequência, deveria ter conhecido do mérito da causa, pois que o Tribunal Tributário dispunha de competência material para apreciar e decidir a oposição, sendo que, apesar de a execução fiscal não ser o modo processual adequado para o IAPMEI ressarcir a eventual dívida, subsequente à rescisão contratual (uma vez que o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional o art. 30º do DL n.º 387/88, de 25/10 (acórdão n.º 530/00 do TConstitucional), porém, tendo sido instaurada a execução fiscal no respectivo serviço de finanças - facto que não sofre contestação nos autos – então o Tribunal Tributário tem de considerar-se materialmente competente para conhecer da oposição.

Ou seja, para o recorrente, instaurada a execução fiscal, não pode ser negado ao executado o recurso ao meio adequado para reagir contra aquela que é a oposição à execução fiscal e, assim, o Tribunal “a quo” deveria ter conhecido do mérito da oposição e, além disso, a sentença também é nula por omissão de fundamentação (al. b), do n.º 1, do art. 668º do CPC)

Estas são, portanto, as questões a decidir.

Vejamos.

3.3. Como resulta do excerto supra transcrito, na sentença entendeu-se que o oponente não invocou nenhum dos fundamentos de oposição legalmente admitidos, antes pondo em causa o que a exequente IAPMEI invocou para rescindir o contrato, considerando este acto de rescisão inválido, ou seja, alegando, apenas, a ilegalidade concreta da liquidação (o que também não constitui fundamento admitido de oposição à execução fiscal) e sendo que a alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT só permite que a oposição tenha por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

E mais se entendeu, ainda, que pretendendo o oponente, no fundo, atacar o acto de rescisão do contrato, o meio processualmente adequado é a acção administrativa especial, considerando que estamos aí perante um acto administrativo susceptível de impugnação judicial. Mas, constituindo jurisprudência consolidada do STA que, respeitando a dívida exequenda a restituição de quantias recebidas no âmbito de participações do Fundo Social Europeu, ou de dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a acção administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas, então, no caso, é de concluir pelo erro na forma de processo utilizada.

Ora, daqui resulta, desde logo, a falta de razão legal do recorrente.

Na verdade, a sentença recorrida não afastou a competência do Tribunal Tributário para apreciar a presente oposição à execução fiscal instaurada pelo IAPMEI. Pelo contrário, apreciou concretamente a oposição, decidindo pela absolvição da instância por julgar verificado o erro na forma de processo, na consideração de que o oponente, por um lado, se limitou a questionar a legalidade do acto administrativo de rescisão do contrato, operado pelo IAPMEI, ou seja a legalidade em concreto da dívida exequenda (para o que seria adequada a forma processual da acção administrativa especial, a instaurar no Tribunal Administrativo) e, por outro lado, não invocou nenhum dos fundamentos de oposição legalmente admitidos, nem mesmo à luz da alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

A sentença recorrida não julgou, portanto, incompetente o Tribunal Tributário para apreciar a oposição.

Daí, portanto, a impropriedade da avocação do julgado no acórdão desta Secção do STA, de 9/6/2010, no proc. n.º 01101/09 e no ac. do Tribunal Constitucional proferido em 28/11/00 no proc. n.º 658/99.

3.4. E resulta, igualmente, que não ocorre a invocada nulidade da sentença (cfr. Conclusões 15ª e 16ª) por omissão de fundamentação (al. b) do n.º 1 do art. 668º, nem uma eventual nulidade por omissão de pronúncia quanto às demais questões alegadas pelo recorrente, incluindo quanto ao eventual abuso de direito aflorado na Conclusão 17ª.

3.5. É certo que a sentença também concluiu pela não viabilidade legal de ser ordenada a «convolação» da petição inicial da oposição em petição inicial de acção administrativa especial, dado que tal acção administrativa especial será da competência do Tribunal Administrativo.

Porém, não obstante se constatar que o pedido formulado em sede da oposição é o de «a execução fiscal ser julgada procedente, por provada e, em consequência, ser julgada extinta a instância executiva» (e o erro na forma de processo afere-se em relação ao pedido) o acerto ou desacerto legal do decidido quanto a esta matéria da «convolação» nem vem posto em crise no recurso (onde, como se disse, a questão da competência apenas é suscitada em relação à própria apreciação da oposição à execução) nem, por outro lado, da conjugação do disposto no n.º 2 do art. 18º do CPPT com o disposto no n.º 2 do art. 14º do CPTA, resulta que seja aplicável o regime decorrente deste último. (¹)

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

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

(¹) Para Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, se o tribunal incompetente accionado for um tribunal fiscal, estando em causa dois subsistemas, o administrativo e o fiscal, dentro de um só sistema (o do ETAF) a solução de aplicar a regra do n.º 1 (que faria sentido face à redacção do n.º 4 do artigo 4.º da anterior LPTA), já não tem hoje esse suporte e, em todo o caso, o dever de remessa ao tribunal competente «... só existe depois de o tribunal incompetente se ter pronunciado sobre a questão da sua incompetência, mediante decisão transitada em julgado», in *Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados*, Vol. I, Almedina, anotações I e III ao artigo 14.º, pp. 184/185.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Processo n.º 743/14-30.

Recorrente: A...

Recorridas: Fazenda Pública e outro.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

Não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que absolveu a Fazenda Pública da instância no processo de embargos de terceiros que contra a Fazenda Pública foram instaurados pelo embargante A..... veio o embargante dela interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte que por acórdão de 27 03 2014 se veio a declarar incompetente em razão da hierarquia e competente para conhecer do recurso a Secção do Contencioso do supremo Tribunal Administrativo.

Formulou as seguintes conclusões:

1 Como se vê da sentença o único fundamento para a improcedência dos embargos foi o facto de o TAF de Penafiel considerar que os embargos não foram propostos contra a exequente mas apenas contra a executada.

2 O tribunal “a quo” considerou que os créditos derivados de apoio financeiro concedidos pelo IEFP não são créditos fiscais.

3 Tribunal “a quo” deu como provado que foi instaurado em 25 06 2012 contra B..... LDª NIPC o processo de execução fiscal n.º 356520120144768 por dívidas ao Instituto de Emprego e Formação Profissional Delegação Regional do Norte referentes a um apoio financeiro no montante de €18.574,26 concedido à executada sociedade.

4 No âmbito do processo supra referido foi o embargante obrigado de forma a acautelar os seus interesses a socorrer-se do CPPT mais concretamente dos embargos de terceiro.

5 Os embargos de terceiro pressupõem que exista litisconsórcio necessário entre o exequente e a executada devendo por isso ser propostos contra o exequente e a executada.

6 Nos embargos de terceiro a legitimidade passiva cabe ao RFP como representante do exequente seja ele a AT ou outra entidade que caiba representar.

Tendo sido instaurada execução contra B..... Ldª os embargos de terceiro tem de ser deduzidos contra a exequente FP e a B..... Ldª e não contra o IEFP que não é parte no processo.

Deve por isso revogar-se a sentença.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Mª Pº neste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal a quo deu como provada:

1 Foi instaurado em 25 06 2012 contra B..... Ldª o processo de execução fiscal n.º 356520120144168 por dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional - Delegação Regional do Norte referentes a um apoio financeiro no montante de e 1874,26 concedido à executada sociedade.

2 Foi transferido para a conta do promotor o montante total de e 82 336,54 sendo a criação e majoração do último posto de trabalho pagos em 04 10 2006.

3 Em 25 06 2012 foi enviada a citação à sociedade devedora.

4 Em 20 07 2012 deu entrada no Serviço de Finanças de Valongo 2 um requerimento em nome da devedora sociedade no qual requiere a suspensão da execução com fundamento na pendência de uma acção administrativa especial – processo n.º 373/10.7 BEPNF.

5 Através do ofício n.º 5963 o mandatário constituído foi informado que a suspensão da execução está pendente de prestação de garantia idónea nos termos do artigo 169 do CPPT.

6 Em 08 10 2012 foi extraído mandado de penhora em nome do promotor ora embargante.

7 Por auto de penhora de 12 10 2012 foi penhorada a fracção A do prédio inscrito na matriz sob o artigo 5899-A da freguesia de Valongo.

8 Tal penhora foi registada na respectiva Conservatória sob a apresentação 1954 de 12 10 2012.

9 Por fax de 12 11 2012 e requerimento de 13 11 2012 o ora embargante reiterou o solicitado no seu ofício de 19 07 2012 - a suspensão da execução oferecendo a penhora para constituição de garantia idónea do estabelecimento comercial de restauração da executada denominado sito na rua n.º 445-.....

10 Através do fax de 27 11 2012 o serviço de finanças de Valongo 2 informou o mandatário constituído que não tendo sido constituída a penhora feita à fracção A a execução havia seguido os seus trâmites normais.

11 Em 02 01 2013 deu entrada no referido serviço de finanças um requerimento em nome da sociedade devedora que notificada da penhora feita à fracção A do artigo 5899 informou que o mesmo não lhe pertencia.

12 O serviço de finanças ao consultar a certidão da Conservatória do registo Predial de Valongo verificou existirem duas penhoras efectuadas sobre o referido artigo 5899-A para o mesmo processo executivo a primeira com a apresentação n.º 1954 de 12 10 2012 e a segunda com a apresentação n.º 2657 de 27 11 2012.

13 Por despacho de 10 01 2013 proferido nos autos foi ordenada a anulação e o cancelamento do encargo inscrito pela apresentação n.º 2657 de 27 11 2012 do prédio descrito na CRP de Valongo sob o n.º 3367/19990204-A da freguesia de

14 Pelo ofício do serviço de finanças de Valongo 2 387 foi solicitado ao conservador da CRP de Valongo o cancelamento do registo da penhora referida.

De direito:

A Mº juiz a quo absolveu a Fazenda Pública da Instância por considerar que a mesma não tinha legitimidade para representar o IEFP na execução fiscal na medida em que os créditos em cobrança não tinha a natureza de créditos fiscais e a representação em juízo do IEFP não competir à Fazenda Pública.

E devendo os embargos de terceiro ser instaurados obrigatoriamente contra o executado/ ou executada e o exequente sendo que a Fazenda Pública não é a legal representante do IEFP, por se estar numa situação de litisconsórcio necessário passivo a M juiz “a quo” absolveu a Fazenda Pública da instância.

É contra esta decisão que se insurge o recorrente.

Entende como refere nas suas conclusões de recurso que sendo a Fazenda Pública o representante do IEFP na execução tendo os embargos de terceiro sido deduzidos também contra a Fazenda Pública não pode dizer-se que não foi assegurado o litisconsórcio necessário.

Sendo o IEFP um instituto público dotado de autonomia administrativa e financeira nos termos do DL 213/07 nada tendo disposto este diploma legal sobre a quem cabe a sua representação em juízo há que fazer apelo à Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro que aprova a lei quadro sobre os institutos públicos e designadamente ao artigo 21 alínea n) desse diploma legal que prescreve competir ao conselho directivo, no âmbito da orientação e gestão do instituto:

(...)

n) Constituir mandatários do instituto, em juízo e fora dele, incluindo com o poder de substabelecer.

Decorre do exposto que muito embora o processo de execução fiscal execução fiscal seja o meio judicial próprio para a cobrança coerciva das dívidas em presença entidade face ao disposto no artigo 148/2 al a) do CPPT tal não significa que caiba à Fazenda Publica a representação do IEFP nos tribunais tributários nos termos do n.º 1 do artigo 15 do CPPT

Porque neste caso a representação do credor não compete à Fazenda Pública devendo antes ser exercida pelo mandatário judicial que o IEFP designe nos termos do n.º 3 do citado artigo 15 do CPPT, não tendo sido os embargos deduzidos também contra o IEFP, a sentença não mereceria em princípio reparo face à imposição do litisconsórcio necessário que legalmente decorre da situação jurídica em causa.

Todavia face ao requerimento da Fazenda Pública que considerando não ser representante do exequente solicitava que o mesmo fosse notificado para contestar os embargos e face ao disposto no artigo 88 do CPTA aplicável ex vi do disposto no artigo 2º al c) do CPPT impunha-se que o juiz suprisse officiosamente esta irregularidade ou excepção ordenando a notificação do IEFP para contestar os embargos em causa desta forma assegurando a legitimidade das partes e o exigido litisconsórcio legal.

Decisão:

Por tal razão acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e em substituição ordenar que o mº juiz “a quo” determine a notificação do IEFP para contestar os embargos e ulterior tramitação.

Sem custas.

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

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Pagamento em prestações. Audiência do interessado. Falta de audiência prévia. Princípio do aproveitamento do acto.

Sumário:

- I — *O pedido de pagamento da dívida em prestações e o pedido de dação em pagamento, deduzidos no âmbito de processo de execução fiscal, provocam a instauração de um procedimento tributário na acepção que lhe é dada pelo artº 54º, n.º 1, alínea h), da LGT.*
- II — *A esses procedimentos são aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audição previsto no art. 60º da LGT.*
- III — *Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audição constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja manifesto que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso se impunha, o seu aproveitamento pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.*
- IV — *Todavia, a possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige sempre um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela audição da requerente.*

Processo n.º 760/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... (Cabeça de Casal da Herança de B.....).

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 14 de Novembro de 2015, que, por preterição do dever de audiência prévia, julgou procedente a reclamação judicial deduzida por A..... (na qualidade de Cabeça-de-casal da herança de B.....), com os sinais dos autos, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas que lhe indeferiu o pagamento da dívida exequenda de Imposto do Selo (transmissões a título gratuito) em sessenta prestações mensais, anulando o despacho reclamado.

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

I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que concedeu provimento à reclamação apresentada e anulou o despacho de indeferimento do pedido de pagamento em prestações da dívida em cobrança coerciva, por considerar que tal despacho devia ser precedido de audiência prévia.

II. Centra-se a questão a decidir na aplicação ou não do princípio da participação dos executados na formação da decisão de indeferimento de um pedido de pagamento em prestações formulado no âmbito de um processo de execução fiscal.

III. Salvo o devido respeito, por opinião diversa, entende a Fazenda pública que a sentença recorrida padece de erro de julgamento, dado que, legalmente, não se podem extrair as conclusões em que se alicerça a decisão proferida.

IV. O processo de execução fiscal tem natureza judicial, não sendo um procedimento tributário, e como tal, aplicam-se as regras processuais relativas ao processo de execução fiscal.

V. Dada a sua natureza judicial, as mesmas não prevêm o exercício do direito de audição, antes de tomada uma decisão no âmbito do processo de execução fiscal, excepção feita ao acto de reversão, relativamente ao qual o legislador contemplou expressamente na lei o cumprimento desse princípio.

VI. No decorrer de um processo de execução fiscal e após requerimento apresentado pelo executado, impõe-se ao órgão decisor a consequente decisão, sem obrigatoriedade de previamente facultar ao sujeito passivo um projecto de decisão, tendo em conta que as normas processuais aplicáveis ao processo de execução fiscal, não observam a necessidade de obter a colaboração do interessado na formação da decisão.

VII. Refira-se, que no pedido de pagamento em prestações, todos os elementos relevantes para a decisão, ou já se encontram na execução ou são fornecidos pelo executado, tendo o sujeito passivo conhecimento de todos os elementos existentes.

VIII. Assim, compete ao órgão de execução fiscal aplicar apenas o direito aos factos, encontrando-se o executado protegido pelo direito de reclamação judicial da decisão.

IX. No caso concreto, não tendo existido qualquer instrução procedimental, não havia, por isso, obrigatoriedade de audição.

X. Salvo o devido respeito, conclui-se que não era necessária a audiência prévia do sujeito passivo, antes de proferida decisão sobre o seu pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações.

XI. Assim, de molde a subsumir a situação real contida nos autos à boa decisão da causa, deverá a decisão ser corrigida de acordo com a verdade substantiva.

*Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser **revogada** e substituída por acórdão que declare a reclamação de actos do órgão de execução fiscal **improcedente**, porém **V. Exas decidindo farão a costumada JUSTIÇA***

2 – Contra-alegou o recorrido, nos termos de fls. 371 a 387 dos autos, pugnando pela manutenção *in totum* do julgado recorrido.

Não merece pois assim qualquer censura a douta decisão recorrida, seja por erro de facto, seja de direito, e como tal deverá manter-se a mesma na íntegra, e assim farão Vossas Excelências serena, sã e objectiva JUSTIÇA!

3 – Por despacho da Relatora no Tribunal Central Administrativo Sul de 20 de Maio de 2015, este Tribunal julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. despacho de fls. 449/457 dos autos), para quem os autos foram remetidos precedendo requerimento da recorrente nesse sentido (cfr. requerimento de fls. 447 dos autos).

4 – Os Excelentíssimos Procuradores-Gerais Adjuntos junto deste Tribunal emitiram os pareceres de fls. 433 a 435 e de fls. 463, frente e verso, dos autos, no sentido de que o recurso não merece provimento.

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

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a sentença recorrida ao anular o despacho reclamado, por violação do dever de audição prévia antes do indeferimento do pedido de pagamento da dívida exequenda em sessenta prestações, ou se, ao invés e como alegado, atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal e ao facto de não ter existido qualquer instrução procedimental, não havia obrigatoriedade de audição.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

A) Pelo Serviço de Finanças de Odivelas, foi instaurado contra o Cabeça-de-Casal da Herança de B....., o ora reclamante, em 19-01-2014 a execução fiscal n.º 42272014010580096, para cobrança coerciva de dívida referente a Imposto do Selo, no montante de €207.871,11 (cfr. fls. 1 e 2 do PEF apenso e fls. 234 a 236 dos autos).

B) O ora reclamante A..... foi chamado aos presentes autos na qualidade de cabeça-de-casal da herança por óbito de B..... e citado, em 30-01-2014 (cfr. fls. 227 dos autos).

C) Em 28-02-2014 o cabeça-de-casal, através da sua mandatária, solicitou o pagamento da dívida em 60 prestações mensais e nomeou à penhora dois bens imóveis para garantia da execução identificada em A), durante a vigência do plano prestacional (cfr. fls. 5 a 10 do PEF).

D) Para efeitos de garantia indicou à penhora os prédios urbanos inscritos na matriz 434, da freguesia da e na matriz 685, da freguesia de, ambos em Lisboa (cfr. fls. 9 e 10 do PEF).

E) Sobre o requerimento referido na alínea d), foi prestada informação (cfr. fls. 111 vº a 113 do PEF), da qual consta o seguinte:

«(...) E) Do regime aplicável

O executado solicitou o pagamento das dívidas executivas em 60 prestações mensais e sucessivas.

Nos termos do artigo 196.º, n.º 1 do CPPT “as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais”, havendo que atender ao tipo de imposto em causa para determinar o número máximo de prestações legalmente permitidas.

A dívida exequenda no processo em apreço, refere-se a Imposto de Selo – transmissões gratuitas, pelo que está abrangida pelo n.º 4 do art. 196.º do mesmo diploma, que prevê um número máximo de 36 prestações mensais, desde que nenhuma delas seja inferior a 1 unidade de conta, tendo como pressuposto que o executado não possa solver a dívida de uma só vez.

A possibilidade de alargamento do número de prestações até 5 anos (ou 60 prestações) está prevista no n.º 5 do art. 196.º do CPPT, nos termos do qual é necessário demonstrar a **“notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas para os devedores”**.

O cabeça-de-casal menciona na sua petição inicial que o processo de inventário da herança seguiu a via judicial, correndo os seus termos no 2.º juízo Cível de Lisboa, no âmbito do Proc. n.º 927/13.0TJLSB.

Também refere nos pontos 12, 13 e 14 da p.i. que o ora requerente, cabeça-de-casal, ainda não teve acesso às contas bancárias das “quais constam montantes que permitem a esta herança suportar as prestações de Imposto de Selo” e que no imediato, os herdeiros se encontram impossibilitados de “proceder ao pagamento tanto imediato como em 10 prestações do Imposto de Selo”. O cabeça de casal já solicitou ao Tribunal “que lhe sejam entregues os supra mencionados cartões de crédito, conforme Documento n.º 8, mas ainda não existe despacho quanto a esta matéria”.

O requerente termina, solicitando o pagamento prestacional do IS em 60 prestações mensais, dado que o acesso às contas bancárias pertencentes à herança ainda não lhe foi possível.

Analisando, verifica-se que a herança aberta por óbito de B....., é constituída por diversos bens imóveis, bens móveis sujeitos a registo, designadamente veículos automóveis e créditos constituídos por valores monetários depositados em contas bancárias, no total de 28 verbas, cuja matéria colectável ascende a €2.078.709,75. No entanto e atendendo a que se trata de uma herança cujo número de herdeiros ascende a 27; cujo processo de inventário seguiu a via judicial; que é maioritariamente constituída por bens imóveis; e que os cartões que permitem movimentar as contas bancárias se encontram juntos aos autos do processo que decorre em Tribunal, não tendo ainda sido libertados a favor do requerente, julgo que está justificado o facto da herança não conseguir solver a dívida de uma só vez, nos termos do n.º 4 do art. 196.º do CPPT.

Para poder beneficiar do alargamento do número de prestações até 5 anos o requerente teria de fazer a demonstração probatória nos termos do n.º 5 do mesmo preceito legal, no entanto, o cabeça de casal não logrou provar a **“notória dificuldade financeira”** nem as **“previsíveis consequências económicas para o devedor”**. Sendo certo que o requerente afirma que, além de não lhe ter sido possível aferir ainda quais os montantes existentes nas diversas contas bancárias, existem também rendas a serem auferidas pela herança, resultantes dos contratos de arrendamento celebradas pela “de cujus”, referentes a muitas das fracções dos prédios constituídos em regime de propriedade vertical/total, o que constitui um rendimento da herança, passível de ser utilizado no pagamento da dívida fiscal.

Acresce que o ónus da prova da verificação dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem os invoque, nos termos conjugados do n.º 1 do art. 74.º da LGT e artigo 342.º do Código Civil.

Desta forma, sou de opinião que apenas poderá ser concedido o pagamento em 36 prestações mensais, iguais e sucessivas, nos termos do art. 196, n.º 4 do CPPT.

F) Da garantia para suspender a execução fiscal

O requerente nomeia à penhora dois bens imóveis para efeitos de garantia do processo executivo, a saber, o prédio urbano inscrito sob o artigo 434, da freguesia da , Lisboa e o prédio urbano sob o artigo 685 da freguesia de , Lisboa.

O n.º 4 do art. 199.º do CPPT dispõe que pode valer como garantia idónea a penhora a efectuar sobre bens nomeados para o efeito pelo executado, pelo que o SLF deverá em primeiro lugar, proceder à penhora dos bens indicados, e posteriormente remeter os respectivos elementos a esta DF/DGDE, para efeitos de apreciação da garantia, nomeadamente modelo de informação-tipo devidamente preenchido, auto de penhora e a certidão permanente da Conservatória do Registo Predial dos imóveis em causa.

G) Conclusão

Tendo em conta o acima exposto, propõe-se a remessa da presente informação e parecer ao Serviço de Finanças de Odivelas, para notificação do executado, do seguinte:

*a) O indeferimento do pedido de pagamento em 60 prestações mensais do processo executivo n.º 4227201401058096 e o **deferimento do seu pagamento em 36 prestações mensais**, iguais e sucessivas;*

b) De que o SLF deverá proceder à penhora dos imóveis nomeados pelo cabeça de casal da herança, inscritos na matriz predial urbana sob o artigo 434 da freguesia da , Lisboa, e do artigo 685 da freguesia de Lisboa, e posteriormente remeter a esta DGDE os respectivos elementos, para efeitos de apreciação de garantia. (...)

F) Com base na informação referida na alínea precedente, em 20-03-2014 proferido o despacho ora reclamado, com o seguinte teor:

«Concordo. Atendendo à informação e pareceres prestados, com os argumentos neles aduzidos, indefiro o pedido de pagamento em 60 prestações mensais, deferindo por sua vez o pagamento da dívida em apreço, em 36 prestações mensais, iguais e sucessivas (...)

G) O reclamante foi notificado do despacho referido na alínea precedente, na pessoa do mandatário em 02-04-2014 (cfr. fls. 114 e 115 do PEF).

H) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças em 14-04-2014 (cfr. fls. 5/6 dos autos).

6 – Apreciando

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida ao anular o acto sindicado – de indeferimento do pedido de pagamento em 36 prestações – por vício de violação de lei decorrente da violação do direito de audiência prévia

A sentença recorrida, a fls. 315 a 329 dos autos, julgou procedente a reclamação, anulando o acto reclamado – de indeferimento do pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda em 36 prestações – no entendimento de que o dever de audiência prévia ao indeferimento do pedido de pagamento em prestações se impunha à Administração, pois que *estamos perante um pedido de pagamento em prestações efectuado no âmbito de uma execução fiscal, o que provoca necessariamente a instauração de um procedimento tributário, na acepção que lhe é dada pelo art. 54.º, n.º 1, alínea h) da LGT e que tratando-se de um procedimento administrativo/tributário “enxertado no processo de execução fiscal, que é um processo judicial, mas, em que a Administração Tributária actua, no exercício da sua função administrativa, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária, (...) aplicam-se-lhe os princípios gerais que regulam a actividade administrativa-tributária e as normas que a LGT prevê para este tipo de procedimentos, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º (cfr. sentença recorrida, a fls. 326/327 dos autos), a menos que fosse manifesto que a decisão viciada só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto, o que julgou não ser o caso dos autos, pois a fundamentação da decisão de indeferimento, baseou-se no facto de o reclamante não ter provado/demonstrado a notória dificuldade financeira impeditiva do pagamento da dívida exequenda e, no caso concreto, se lhe tivesse sido dada a possibilidade de se pronunciar, nos termos do art. 60.º da LGT, poderia o ora reclamante nessa sede, colmatar o défice instrutório no qual o órgão de execução baseou a sua decisão e, inverter o sentido da mesma (cfr. sentença recorrida, a fls. 326 a 328 dos autos).*

Fundamentou-se o decidido no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA de 22 de Janeiro de 2014, rec. n.º 0441/13, cujo sumário transcreve e cuja fundamentação acompanha.

Discorda do decidido a recorrente, alegando não estar obrigada à audiência prévia ao indeferimento do pedido de pagamento em prestações requerido dada a natureza judicial do processo de execução fiscal e a ausência de instrução procedimental, imputando, em consequência, erro de julgamento à sentença recorrida.

No que não lhe assiste razão.

Como bem decidido, a apreciação do pedido de pagamento em prestações, mesmo se deduzido no âmbito de um processo de execução fiscal, consubstancia-se num procedimento administrativo tributário e não num acto próprio do processo de execução fiscal, porque a sua autorização compete a administração enquanto credora e não na veste de órgão de execução fiscal, coadjuvante do tribunal, não se vendo razão para dele excluir *in limine* a existência de *instrução* procedimental.

Daí que, como consignado no Acórdão do Pleno deste STA citado na sentença recorrida – Acórdão de 22 de Janeiro de 2014, rec. n.º 441/13 – são-lhe aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audição previsto no artigo 60º. E porque a audiência dos interessados se destina essencialmente a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para o cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audição constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade dessa decisão, a menos que seja manifesto que a decisão viciada só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto.

No caso dos autos, como bem decidido, atento a que a fundamentação da decisão de indeferimento, baseou-se no facto de o reclamante não ter provado/demonstrado a notória dificuldade financeira impeditiva do pagamento da dívida exequenda, não se pode julgar a preterição do dever de audição prévia como preterição de uma formalidade não essencial, porquanto se o reclamante tivesse tido a oportunidade de se pronunciar previamente ao indeferimento poderia ter tido, em sede procedimental, oportunidade colmatar o défice instrutório no qual o órgão de execução baseou a sua decisão e, inverter o sentido da mesma, como bem julgado na sentença recorrida.

É que pretensão de pagamento da dívida exequenda em 36 prestações mensais tinha e tem - demonstrados que estejam os respectivos pressupostos -, previsão legal (cfr. o n.º 5 do artigo 196.º do CPPT) -, não se podendo afirmar ser manifesto que a decisão viciada só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto.

Nada há, pois, que censurar à sentença recorrida, que bem julgou, estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. – Isabel Marques da Silva (relatora) – Pedro Delgado – Fonseca Carvalho.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Conhecimento de prescrição. Revogação de acto. Litigância de má fé da Fazenda Pública.

Sumário:

- I — Para o conhecimento da verificação da prescrição está o juiz obrigado a ponderar todos os circunstancialismos fáctico-jurídicos que possam influir no decurso do respectivo prazo e, bem assim, no seu reconhecimento por parte das entidades com poder para tanto;*
- II — A revogação de actos praticados pela administração fiscal no âmbito do processo de execução fiscal só pode ocorrer, nos termos do artigo 141º do CPA, dentro dos prazos legalmente estabelecidos para que os interessados possam impugnar esses actos;*
- III — A condenação como litigante de má fé da Fazenda Pública só pode ocorrer desde que se verifiquem os circunstancialismos constantes do artigo 104º, n.º 1 da LGT;*

Processo n.º 781/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 4 de Maio de 2015, que deferiu a reclamação deduzida por A....., contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, que revogou o despacho que declarou a prescrição da dívida exequenda referente a IRS do ano de 2000.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto da douda Sentença que julgou procedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal à margem identificada, que decidiu: “(...) *defiro a presente reclamação deduzida por A....., e anulo o despacho do Chefe de Finanças de 2014.04.24, que revogou o despacho proferido em 2013.12.11, que declarou a prescrição da dívida exequenda e extinguiu o processo de execução fiscal*”.

B. Salvo o devido respeito por melhor opinião, não pode a Representação Fazenda Pública conformar-se com o decidido, entendendo que a douda sentença, é nula por excesso de pronúncia, se atendermos aos conceitos exatos usados na mesma, ou se encontra ferida de erro de julgamento apresentando alguma confusão de conceitos, não sendo facilmente inteligível.

C. Debruçando-se a douda Sentença sobre a invocada violação do alcance do caso julgado pelo despacho reclamado concluiu o seguinte:

*“Em suma, o despacho do órgão de execução fiscal que declarou a prescrição da dívida exequenda e extinguiu o processo de execução fiscal **constitui caso decidido** e suscitou a inutilidade superveniente da lide impugnatória determinando a extinção da instância [sublinhado e negrito nosso].*

Tem, pois, que ser dada razão ao Reclamante, sem necessidade de mais apreciar os fundamentos trazidos ao debate e que diriam respeito à averiguação sobre se a dívida se encontrava ou não prescrita.”

D. A relação entre aquilo que foi alegado, petitionado, contestado e decidido levanta à RPF dúvidas, que a fundamentação da sentença não dissipam, ora, essas dúvidas dificultam a estruturação do presente recurso, razão pela qual se estrutura o vício que entendemos sofre a sentença, assim como, os vícios que lhe são imputáveis no caso de o alcance da decisão não ser o que nela consta, mas o que, entendemos pretendia constar.

E. Entende a Fazenda Pública que o doudo tribunal a quo: (1) querendo escrever o que de facto escreveu, incorreu em excesso de pronúncia ferindo de nulidade a douda Sentença; (2) tendo escrito “constitui caso decidido” queria escrever “constitui caso julgado” incorreu em erro de julgamento de direito; ou (3) entendeu, conforme petitionado pelo Reclamante que o despacho reclamado violou o alcance do caso julgado da decisão do TCA Sul, também aqui incorreu em erro de julgamento de direito; e (4) a única questão susceptível de avaliação pelo Tribunal, face à petição apresentada pelo Reclamante, é a questão da verificação, ou não da prescrição, e aquela não se verifica.

F. Concluiu a douda Sentença que o despacho que declarou a prescrição da dívida exequenda constitui caso decidido, a figura do caso decidido ou do caso resolvido é distinta do instituto do caso julgado, aquela implica tão-só que o ato adquiriu um carácter de incontestabilidade, que se não confunde com a intangibilidade do caso julgado nem inviabiliza em termos absolutos a sua revogação.

G. Ora, a questão da força de caso julgado atribuível ao despacho que reconheceu a prescrição não se verifica, tão pouco foi trazida aos autos pelo Reclamante e não é de conhecimento officioso, pelo que, se o Tribunal pretendia, como o escreveu, declarar a força de caso decidido ao ato de reconhecimento da prescrição, incorreu em excesso de pronúncia.

H. O excesso de pronúncia pressupõe que o julgador vai além do conhecimento do que lhe foi pedido pelas partes, e sentença de nulidade a sentença, nos termos do artigo 125º do CPPT.

I. Importa pois, aliás é primordial, realçar que o que fundamentou e petitionou o Reclamante foi a violação do caso julgado, pelo despacho que revoga o despacho que reconheceu a prescrição, mas por força do caso julgado da decisão do Tribunal Central Administrativo do Sul que declarou a inutilidade superveniente da lide no processo de impugnação, e não por força do caso decido atribuível ao despacho que reconhece a prescrição.

J. Aliás, em nenhuma alegação ou pedido o Reclamante apontou qualquer vício ao ato reclamado (ato de revogação) por relação com o ato que reconheceu a prescrição, fosse por constituir caso decidido, caso julgado ou irrevogabilidade.

K. A Sentença fixou-se nesta segunda vertente, ou seja, reportou a força de caso decidido ao ato que reconheceu a prescrição e que aos autos não foi trazida, nem é de conhecimento officioso, logo ultrapassou o pedido.

L. Entendendo-se que pretendeu a douda Sentença considerar que o despacho do órgão de execução fiscal que declarou a prescrição da dívida exequenda e extinguiu o processo de execução fiscal constitui caso julgado, não obstante tal não ser invocado pelo Reclamante, estamos perante matéria de conhecimento officioso, nos termos dos artigos 576º, 577º alínea i) e 578º do CPC (Código de Processo Civil), aplicável por via do artigo 2º do CPPT.

M. Ocorre que, estamos perante um ato de um chefe de Finanças, que apesar de atuar ali como órgão de execução fiscal e a execução fiscal ter natureza judicial, como bem refere a douta Sentença, trata-se de um ato de reconhecimento da prescrição, ou seja, um ato materialmente administrativo.

N. É que, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na totalidade, mas a Administração Tributária pode praticar nele actos que não tenham natureza jurisdicional (art. 103º, n.º 1, da LGT), nestes inclui-se a declaração da prescrição da dívida exequenda, como se prevê expressamente no artigo 175º do CPPT, o reconhecimento da prescrição da dívida exequenda pelo órgão da execução fiscal constitui um acto de natureza administrativa, pois engloba-se no conceito definido no artigo 120º do CPA (na versão aplicável à data dos factos — atual artigo 148º), o qual refere que se consideram actos administrativos as “*decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”.

O. Tratando-se de um acto administrativo, não está abrangido pela força do caso julgado, prevista nos artigos 619º e 620º do CPC, pois este só se forma sobre decisões judiciais, inexistindo qualquer disposição legal que atribua idêntica força obrigatória aos actos administrativos, por outro lado, pela mesma razão de não se tratar de uma decisão judicial, não é aplicável o disposto no artigo 613º do CPC, sobre o esgotamento do poder jurisdicional.

P. Assim, tendo a prescrição sido reconhecida por ato administrativo, está afastada a possibilidade de se formar sobre ela caso julgado que obste à posterior reapreciação da mesma questão, logo, sendo esta a intenção da douta Sentença, aqui recorrida, incorreu em erro de julgamento por violação das disposições legais supra referidas.

Q. Entendendo-se que pretendeu a douta Sentença considerar que o despacho do órgão de execução fiscal que revogou o despacho que declarou a prescrição da dívida exequenda violou o alcance do caso julgado — este sim o argumento invocado pelo Reclamante — também com esta solução não pode a Fazenda Pública conformar-se, como aliás apresentou na sua resposta.

R. O artigo 621º do CPC sob a epígrafe “*Alcance do caso julgado*” dispõe que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga e tem entendido a jurisprudência que a determinação dos limites do caso julgado e sua eficácia passam pela interpretação do conteúdo da sentença, nomeadamente quanto aos seus fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à parte dispositiva do julgado.

S. Ora, ao contrário do que refere a douta Sentença, início da página 16, a RPF defendeu, que este não era o meio próprio para procederem alguns dos pedidos formulados pelo Reclamante, mas também defendeu que não se verifica o alcance de caso julgado relativamente à decidida inutilidade superveniente da lide pelo Tribunal Central Administrativo do Sul e o despacho reclamado, o que aqui se reitera, porquanto o TCA Sul não procedeu a qualquer apreciação à prescrição da dívida em causa, aliás como não é objeto da impugnação, ali discutia-se a legalidade das liquidações cujo não pagamento deu origem ao processo executivo aqui em causa.

T. Ora, se nada foi alegado, peticionado, contestado e julgado, naquele processo do TCA Sul, sobre a prescrição, apenas acatado o que foi decidido por despacho do Chefe do Serviço de finanças, também nenhum alcance de caso julgado impõe sobre aquela questão, pois que, a contagem do prazo de prescrição nunca foi objeto do processo de impugnação e só sobre este assunto versa o despacho reclamado, se foi este o sentido da Sentença de que se recorre, como pensamos que foi, incorreu a mesma em erro de julgamento por violação da disposição legal referida supra.

U. Defendeu e defende a RFP que, a única questão susceptível de avaliação pelo Tribunal, face à petição apresentada pelo Reclamante, é a questão da verificação, ou não da prescrição, e aquela não se verifica, conforme amplamente demonstrado na resposta apresentada e cujo conteúdo aqui se reitera.

Nestes termos e nos demais de Direito deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida,

E, analisando-se a questão da prescrição, julgar-se que aquela não se verifica, mantendo-se o despacho Reclamado.

A Fazenda Pública requer, muito respeitosamente a V. Exas., ponderada a verificação dos seus pressupostos, a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça prevista no n.º 7 do art.º 6º do RCP, porquanto não estamos perante uma ação complexa, aliás, a própria natureza do processo em causa, exercício do poder judicial face a um ato praticado num processo de execução fiscal, que alguma jurisprudência chegou a qualificar como “incidente processual” e que Jorge Lopes de Sousa qualifica como “incidente típico do processo de execução fiscal” implica que dificilmente estaríamos perante uma ação complexa e a conduta das partes configura uma normal atuação de litigantes.

Contra-alegou o ora recorrido, tendo concluído da seguinte forma:

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex. Doutamente suprirão, deverá:

a) o presente recurso ser rejeitado, por não ter exclusivo fundamento em matéria de direito;

b) Ser integralmente mantida a Doutra Sentença recorrida, no sentido da anulação do despacho recorrido, de 11.12.2013, devidamente alicerçada na Decisão Judicial proferida pelo TCA Sul de declaração judicial, no processo de execução fiscal aqui em causa, com todos os legais efeitos.

c) Ser a recorrente condenada como litigante de má-fé, em multa a fixar de acordo com o justo arbítrio desse Venerando Tribunal, como é de Direito.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Resumidamente, entende que a decisão do TCA Sul impõe-se à Administração Tributária e impede a reabertura da execução fiscal. Entende ainda que tendo o despacho do Senhor Chefe de Finanças a declarar a prescrição da dívida exequenda sido proferido em processo de execução fiscal o qual é impugnável no prazo de 10 dias, não se tendo verificado, os efeitos daquele acto ficam estabilizados uma vez que a partir dessa altura já não é passível de impugnação, nem de revogação pelo autor do acto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 2005.06.28, no serviço de Finanças de Lisboa-2, foi autuado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 3247200501095021, contra A..... e B....., residentes na Rua, n.º,, em Lisboa (cf. fls. 1 do PEF);

B) Tem por base:

a. Certidão de dívida n.º 2005/173144, emitida em 2005.06.25, que atesta que A..... e B....., residentes na Rua, n.º,, em Lisboa, são devedores de € 4 876 756,74, dos quais € 4 020 095,63 de IRS do ano de 2000 e € 856 661,11 de juros (cf. fls. 2 do PEF);

C) Por carta registada com aviso de receção, assinado em 2013.07.26, foi enviado ao executado A....., ofício normalizado citação, constante de fls. 3 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. 3 e 4 do PEF);

D) Em 2005.07.26, no Serviço de Finanças de Lisboa-2, deu entrada impugnação judicial do contribuinte A..... contra o ato de liquidação adicional de IRS do exercício de 2000 e juros compensatórios, que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º 1919/05.8BELSB (cf. fls. 333 do PEF);

E) Entretanto, o Reclamante solicitou a prestação de garantia mediante fiança (fls. 42a, 42b e 42c do PEF);

F) Por despacho do Chefe de Finanças de 2006.08.23, constante de fls. 45 do PEF, que aqui se dá por integralmente reproduzido, foi indeferido o pedido de prestação de garantia;

G) Em 2006.09.11, no Serviço de Finanças de Lisboa-2, deu entrada reclamação contra este despacho de indeferimento (cf. fls. 48 a 63 do PEF);

H) Por despacho do Chefe de Finanças de 2013.12.11, constante de fls. 373 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, foi declarada a prescrição da dívida de IRS do exercício de 2000 e extinto o processo de execução fiscal; deste despacho transcreve-se:

a. *Face à informação n.º 799/2013 da equipa III da Divisão de Gestão de Devedores Estratégicos da Direção de Finanças de Lisboa, sancionada por despacho [do] Diretor de Finanças Adjunto, datado de 2013.11.18, a qual se dá como integralmente reproduzida e passa a fazer parte integrante do presente despacho, verifica-se que no [PEF n.º 3247200501095021], já se encontra ultrapassado o prazo legal de prescrição referido no artigo 48º da LGT*

b. *Destarte, como a prescrição é do conhecimento oficioso do Chefe do Serviço de Finanças [cfr: artigo 175º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)], reconhece -se e julga -se verificada a prescrição da dívida referente a IRS do ano 2000, em que é executado A..... (...);*

c. *Nestes termos, atento o disposto na alínea c) do artigo 176º do mesmo diploma (CPPT), declaro extinta a presente execução, por prescrição.*

d. *Ófície-se a instância onde corre termos o contencioso associado aos presentes autos, do teor do presente despacho;*

e. (...);

I) O despacho identificado na alínea anterior foi comunicado ao Tribunal Central Administrativo Sul, por ofício de 2013.12.12 (cf. fls. 374 do PEF);

J) Na sequência, foi proferido o Ac. TCAS de 2014.01.31, transitado em julgado em 2015.04.14, constante de fls. 40 a 42 dos autos, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide (cf. fls. 255 dos autos);

K) Em 2014.04.24, pelo Chefe de Finanças de Lisboa-2, foi proferido o despacho reclamado, constante de fls. 375 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que revogou o despacho proferido em 2013.12.11, e determinou *que se adicione prazo para efeito de contagem da prescrição*; deste despacho transcreve-se:

a. *Da análise do processo [3247200501095021 - IRS de 2000], constata-se que, em 2013.12.11, foi exarado despacho de prescrição, baseado na informação 799/2013 da equipa III da Divisão de Acompanhamento dos Devedores Estratégicos, sancionado por despacho do Diretor de Finanças*

Adjunto, datado de 2013.11.18, o qual se deu como integralmente reproduzido e passou a fazer parte integrante do mesmo;

b. *Verifica-se que na contagem do prazo de prescrição efetuada à data, desconhecia-se a existência do processo de inquérito (crime), com referência à dívida em causa, IRS 2000;*

c. *Assim, em virtude de se ter, na presente data, confirmação de que o sobredito processo de inquérito 8870/03.4TDLSB, se encontra suspenso em virtude da existência de impugnação judicial, e que diz respeito à liquidação de IRS do ano de 2000, face ao disposto no artigo 49/5 da LGT, existe uma causa de suspensão que não foi tida em consideração aquando da contagem do prazo de prescrição, pelo que, assim sendo a dívida não se encontra prescrita;*

d. *Face ao exposto, revogo o anterior despacho proferido em 2013.12.11, pelo que determino que se adicione prazo para efeitos de contagem da prescrição;*

e. (...);

L) Este despacho não foi notificado ao Contribuinte (cf. fls. 126 dos autos);

M) Em 2014.07.14, no serviço de Finanças de Lisboa-2, deu entrada a presente reclamação.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

O recorrido excepciona a competência deste Tribunal, em razão da matéria, uma vez que no seu entendimento o recurso, além da matéria de direito, também versa sobre matéria de facto, não assistindo, por isso, nos termos da lei, competência a este Supremo Tribunal para conhecer do presente recurso, cfr. artigo 26º, alínea b) do ETAF.

Como é bem sabido, é pelas conclusões do recurso que o recorrente define e delimita o âmbito do recurso, isto é, os temas e questões que deverão ser tratados pelo Tribunal ao qual dirige o seu recurso, cfr. artigo 635º, n.º 4 do CPC..

Vejamos, então, das conclusões apresentadas pela recorrente Fazenda Pública se alguma delas versa sobre matéria de facto, sendo que, na conclusão E), a Fazenda Pública delimita com precisão o que desenvolve nas conclusões seguintes e que são as seguintes questões: o tribunal a quo, (1) querendo escrever o que de facto escreveu, incorreu **em excesso de pronúncia** ferindo de nulidade a dita Sentença; (2) tendo escrito “constitui caso decidido” queria escrever “constitui caso julgado” incorreu em **erro de julgamento de direito**; ou (3) entendeu, conforme peticionado pelo Reclamante que o despacho reclamado violou o alcance do caso julgado da decisão do TCA Sul, também aqui incorreu em **erro de julgamento de direito**; e (4) a única questão susceptível de avaliação pelo Tribunal, face à petição apresentada pelo Reclamante, é a questão da verificação, ou não da prescrição, e aquela não se verifica.

Como daqui bem se percebe, tirando a quarta questão, que de facto não foi conhecida pelo Tribunal a quo, todas as outras se prendem com a subsunção dos factos levados ao probatório ao direito, ou seja, com a qualificação jurídica dos factos disponíveis, não sendo sequer necessário retirar quaisquer ilações de facto daquela matéria que se incluiu no probatório, a mesma vale apenas com o sentido textual, havendo apenas que lhe aplicar o direito.

Podemos, assim, concluir com segurança que o presente recurso apenas versa matéria de direito cuja apreciação está reservada, por lei, a este Supremo Tribunal.

Já vimos que a recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma nulidade, excesso de pronúncia, cfr artigo 615º, n.º 1, alínea d), segunda parte do CPC (a sentença é nula quando se emita pronúncia na sentença sobre questões de que o juiz não podia tomar conhecimento) e 125º do CPPT, e o erro de julgamento relativamente a duas questões.

Quanto à nulidade.

No essencial, concluiu-se na sentença recorrida:

“Em suma, o despacho do órgão de execução fiscal que declarou a prescrição da dívida exequenda e extinguiu o processo de execução fiscal constitui caso decidido e suscitou a inutilidade superveniente da lide impugnatória determinando a extinção da instância.

Tem, pois, que ser dada razão ao Reclamante, sem necessidade de mais apreciar os fundamentos trazidos ao debate e que diriam respeito à averiguação sobre se a dívida se encontrava ou não prescrita.”

Conforme resulta evidente das conclusões das alegações da Fazenda Pública a mesma entende que o Juiz apenas se poderia ter pronunciado sobre se se verifica ou não a prescrição, uma vez que nada mais foi alegado ou invocado pelo recorrido na sua petição inicial, cfr. conclusão U).

Temos, assim, como certo que tanto a recorrente como o recorrido, este nas suas contra-alegações, estão de acordo quanto à invocação atempada da verificação da prescrição por referência à dívida fiscal em questão.

Sobre o conhecimento desta questão da prescrição escrevemos no acórdão datado de 08/04/2015, rec. n.º 0274/15: *“Também aqui se impõe que se relembre a especificidade das Leis Fiscais no que toca ao conhecimento da questão da prescrição das dívidas tributárias.*

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

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

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

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

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

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

Sendo, assim, nos termos da Lei, uma questão de conhecimento oficioso, a partir do momento em que se impõe o seu conhecimento, da prescrição, fica o tribunal com a obrigação de averiguar toda a factualidade que possa contender com o decurso do respectivo prazo, bem como de lançar mão de todos os preceitos legais que possam influir no modo de contagem do prazo, quer se trate de circunstancialismos referentes à sua suspensão ou interrupção, ou ainda quer se trate de circunstancialismos ao seu reconhecimento e declaração.

Ou seja, no caso concreto, para que o juiz pudesse conhecer da verificação ou não do decurso do prazo de prescrição impunha-se-lhe que tomasse conhecimento de todos os actos e actuações do órgão de execução fiscal que possam ter influído de modo decisivo, quer no decurso do prazo, quer no seu reconhecimento, expresso ou tácito.

Ora, o que se decidiu na sentença recorrida foi precisamente isto, ou seja, que influência tiveram os actos do órgão de execução fiscal sobre o prazo de prescrição e, bem assim, sobre o seu reconhecimento.

Mas se bem se atentar na petição inicial destes autos, não é verdade, tal como o afirma a recorrente Fazenda Pública, que o recorrente não questione a violação da “certeza jurídica” própria do acto datado de Dezembro de 2013. Ainda que de forma algo confusa e extensa, a partir do artigo 111º da petição inicial até ao final, o recorrente põe em causa a concreta actuação da Administração Fiscal, por via do despacho datado de Abril de 2014, nesta dimensão, na dimensão da violação da certeza jurídica criada pelas decisões dos tribunais e da própria administração, cfr: artigo 125º.

Nesta medida é evidente que não ocorreu qualquer excesso de pronúncia por parte do Sr. Juiz a quo, uma vez que manteve a sua apreciação dentro destes limites, não extravasando do âmbito do conhecimento da questão da verificação da prescrição, tal como aliás vinha alegada pelo recorrente.

Quanto aos erros de julgamento.

Sobre esta matéria o Sr. Procurador Geral-Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o seguinte parecer:

“Invoca a Recorrente que a sentença recorrida padece do vício de erro de julgamento por estender à decisão do órgão de execução fiscal os efeitos do caso julgado da decisão judicial.

Como se deixou supra referido, na sentença recorrida verteu-se que “em regra o caso julgado não se estende aos fundamentos de facto da decisão. Mas esta regra comporta algumas excepções e a jurisprudência tem reiterado que são abrangidos pelo caso julgado as questões apreciadas que constituem antecedente lógico indispensável da parte dispositiva da sentença”. E como vimos para se decidir pela anulação do acto do órgão de execução fiscal sindicado, considerou-se igualmente na sentença recorrida que «o despacho do órgão de execução fiscal que declarou a prescrição exequenda e extinguiu o processo de execução fiscal constitui caso decidido e suscitou a inutilidade superveniente da lide impugnatória determinando a extinção da instância». Ou seja, para a Mma. juiz “a quo”, a declaração de prescrição da dívida exequenda é abrangida pelo força do caso julgado da decisão do TCA Sul, já que a mesma foi proferida tendo por base essa declaração I de prescrição.

Como se alcança do documento de fls. 40 a 42, para o qual remete o ponto j) do probatório da sentença, o acórdão do TCA Sul não se pronuncia sobre a prescrição da obrigação tributária que deu origem à quantia exequenda. Considerou foi o facto de aquela dívida exequenda ter sido declarada

prescrita pelo órgão de execução fiscal e a manifestação das partes na perda de interesse processual na apreciação do mérito da pretensão da impugnante, situação que qualificou como inutilidade superveniente da lide e que fundamentou a declaração de extinção da instância.

Na acção objecto de recurso para o TCA Sul estava em discussão o direito do Estado a determinada quantia a título de imposto (IRS) que era contestado pelo Autor (aqui recorrido), que através daquela acção pretendia que o tribunal negasse esse direito e anulasse o acto tributário. Ora, o tribunal pôs termo àquela acção com base no facto de a AT ter reconhecido a prescrição da obrigação em que fundamentava o seu direito e a Autora ter manifestado a perda de interesse na lide em face de tal reconhecimento. Constituindo tais factos o fundamento do sentido daquela decisão, afigura-se-nos que os mesmos são abrangidos pela força do caso julgado formal, tal como se entendeu na sentença recorrida, o que impede as partes de renovar no âmbito de outra acção, designadamente acção executiva, a sua discussão.

Como se invocou na sentença recorrida, a jurisprudência do S'J tem entendido que «não é apenas a conclusão ou dispositivo da sentença que tem força de caso julgado, aceitando-se como mais equilibrado um critério eclético, que, sem tornar extensiva a eficácia do caso julgado a todos os motivos objectivos da sentença, reconhece, todavia, essa autoridade à decisão daquelas questões preliminares que forem antecedente lógico indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado, em homenagem à economia processual, ao prestígio das instituições judiciais quanto à coerência das decisões que proferem e, finalmente, à estabilidade e certeza das relações jurídicas» (acórdão do STJ de 17/06/2014, processo n.º 233/2000.C2S1; no mesmo sentido acórdão do STJ de 24/02/2005, processo n.º 915/09.0TBCBR, e demais jurisprudência ali citada).

No mesmo sentido se pronunciou Teixeira de Sousa “citado igualmente no mesmo aresto, ao referir que «não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge esses fundamentos enquanto pressuposto daquela decisão».

Assim e independentemente de o TCA Sul não ter apreciado expressamente a questão da prescrição da obrigação tributária, a verificação dessa prescrição e a sua aceitação pelas partes em conflito, constituiu o fundamento para pôr termo ao litígio, o que impede qualquer das partes de vir a renovar essa discussão, sob pena de violação do princípio da estabilidade e segurança das relações jurídicas subjacente ao instituto do caso julgado, o qual neste caso prevalece sobre o princípio da verdade material.

Deste modo e como defende a recorrida, a decisão do TCA Sul impõe-se à administração tributária e impede a reabertura da execução fiscal. E nesse caso a decisão do senhor chefe de finanças de revogação da sua anterior decisão de declaração da prescrição da dívida exequenda e consequente extinção da execução fiscal é ilegal por contrariar aquela decisão judicial, na parte em que pressupõe a estabilização dos efeitos pela mesma produzidos, ou seja, a declaração da prescrição da dívida exequenda.

Na verdade, tendo em consideração que o despacho do senhor chefe de finanças a declarar a prescrição da dívida exequenda foi proferido em processo de execução fiscal, o qual é impugnável ao abrigo do disposto no artigo 276 e 277º do CPPT, no prazo de 10 dias, a sua revogação com base em invalidade ao abrigo do disposto no artigo 141º do CPA só é possível nesse prazo (cfr: neste sentido Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado, vol. IV, em anotação ao artigo 277º, pág. 294). Refere a este propósito Jorge Lopes de Sousa (ob. cit.), que «as regras que constam daquele art. 141º do CPA, ao serem aplicadas aos actos administrativos praticados no processo de execução fiscal terão de ser adaptadas em sintonia com o respectivo regime de impugnação», pelo que sendo o prazo de impugnação de 10 dias é este o prazo aplicável à revogação daquele acto (sendo certo que neste caso não se coloca a possibilidade de um prazo mais alargado conferido ao Ministério Público, que não tem legitimidade para impugnar os actos praticados pelo órgão de execução fiscal).

Ora, decorrido o referido prazo de 10 dias, os efeitos daquele acto administrativo praticado no processo de execução fiscal ficam estabilizados, uma vez que a partir dessa altura já não é passível de impugnação, nem de revogação pelo autor do acto.”

Considerando que já vimos que para o conhecimento da verificação da prescrição está o juiz obrigado a ponderar todos os circunstancialismos fáctico-jurídicos que possam influir no decurso do respectivo prazo e, bem assim, no seu reconhecimento por parte das entidades com poder para tanto, com interesse, levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto:

H) Por despacho do Chefe de Finanças de 2013.12.11, constante de fls. 373 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, foi declarada a prescrição da dívida de IRS do exercício de 2000 e extinto o processo de execução fiscal; deste despacho transcreve-se:

a. Face à informação n.º 799/2013 da equipa III da Divisão de Gestão de Devedores Estratégicos da Direção de Finanças de Lisboa, sancionada por despacho [do] Diretor de Finanças Adjunto, datado de 2013.11.18, a qual se dá como integralmente reproduzida e passa a fazer parte integrante

do presente despacho, verifica-se que no [PEF n.º 3247200501095021], já se encontra ultrapassado o prazo legal de prescrição referido no artigo 48º da LGT

b. Destarte, como a prescrição é do conhecimento officioso do Chefe do Serviço de Finanças [cfr. artigo 175º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)], reconhece-se e julga-se verificada a prescrição da dívida referente a IRS do ano 2000, em que é executado A..... (...);

c. Nestes termos, atento o disposto na alínea c) do artigo 176º do mesmo diploma (CPPT), declaro extinta a presente execução, por prescrição.

d. Oficie-se a instância onde corre termos o contencioso associado aos presentes autos, do teor do presente despacho;

e. (...);

I) O despacho identificado na alínea anterior foi comunicado ao Tribunal Central Administrativo Sul, por ofício de 2013.12.12 (cf. fls. 374 do PEF);

J) Na sequência, foi proferido o Ac. TCAS de 2014.01.31, transitado em julgado em 2015.04.14, constante de fls. 40 a 42 dos autos, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide (cf. fls. 255 dos autos);

K) Em 2014.04.24, pelo Chefe de Finanças de Lisboa-2, foi proferido o despacho reclamado, constante de fls. 375 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que revogou o despacho proferido em 2013.12.11, e determinou que se adicione prazo para efeito de contagem da prescrição; deste despacho transcreve-se:

a. Da análise do processo [3247200501095021 - IRS de 2000], constata-se que, em 2013.12.11, foi exarado despacho de prescrição, baseado na informação 799/2013 da equipa III da Divisão de Acompanhamento dos Devedores Estratégicos, sancionado por despacho do Diretor de Finanças Adjunto, datado de 2013.11.18, o qual se deu como integralmente reproduzido e passou a fazer parte integrante do mesmo;

b. Verifica-se que na contagem do prazo de prescrição efetuada à data, desconhecia-se a existência do processo de inquérito (crime), com referência à dívida em causa, IRS 2000;

c. Assim, em virtude de se ter, na presente data, confirmação de que o sobredito processo de inquérito 8870/03.4TDLSB, se encontra suspenso em virtude da existência de impugnação judicial, e que diz respeito à liquidação de IRS do ano de 2000, face ao disposto no artigo 49/5 da LGT, existe uma causa de suspensão que não foi tida em consideração aquando da contagem do prazo de prescrição, pelo que, assim sendo a dívida não se encontra prescrita;

d. Face ao exposto, revogo o anterior despacho proferido em 2013.12.11, pelo que determino que se adicione prazo para efeitos de contagem da prescrição;

e. (...).

Da leitura desta matéria de facto surpreende-se com facilidade que o despacho datado de 11/12/2013 do Chefe de Finanças que reconheceu a prescrição da dívida fiscal foi proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, tanto mais, que na sequência desse mesmo despacho foi ordenada a extinção do respectivo processo executivo.

Posteriormente, com data de 24/04/2014, foi proferido novo despacho no âmbito do mesmo processo de execução fiscal já extinto que revogou aquele anterior despacho e ordenou que se adicione prazo ao prazo de prescrição.

Não há qualquer dúvida, assim, que independentemente do modo como se qualifique tais actos, como judiciais ou administrativos, o que é certo é que foram ambos praticados tendo por referência um concreto processo de execução fiscal e sobre o mesmo produziram os seus efeitos, um julgando-o extinto, o outro reabrindo-o.

Sobre a impugnação de actos proferidos no âmbito dos processos de execução fiscal ou que sobre o mesmo tenham uma repercussão imediata, dispõem directamente os artigos 276º e 277º do CPPT.

O primeiro, sob a epígrafe “Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal”, dispõe que as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.

O segundo, estabelece quais os prazos para o efeito:

1 - A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões.

2 - A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado.

3 - Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias.

Resultando provado que o primeiro despacho datado de Dezembro de 2013 extinguiu a execução fiscal, por prescrição, e que o mesmo não foi impugnado nos termos do disposto nos artigos anteriormente citados não há dúvida que aquela extinção da execução conduziu à “consolidação das situações jurídicas por ela definidas”, cfr. J.Lopes de Sousa, CPPT Anotado, vol. Iv, pág. 295.

E, tanto assim é, que o prazo de que a AT dispunha para a possível revogação de tal acto seriam os prazos indicados naquele artigo 277º do CPPT e não quaisquer outros, como aliás em situação semelhante, de revogação de acto anterior, a propósito dos prazos de impugnação de reclamação graciosa já decidiu este Supremo Tribunal no acórdão datado de 17/12/2014, rec. n.º 0454/14.

Não restam dúvidas, assim, que quer se entenda que o acto datado de 11/12/2013 está abrangido pela força do caso decidido (se se qualificar como acto administrativo), quer se entenda que está abrangido pela força do caso julgado (se se qualificar como acto judicial), o que é certo é que o mesmo está consolidado na ordem jurídica, como bem refere o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, ou seja, não é susceptível de alteração, quer por via de acto administrativo, quer por via de decisão judicial e, portanto, nesta medida teremos que concluir que se decidiu correctamente na sentença impugnada.

Alega ainda o recorrido que a Fazenda Pública litiga de má-fé.

“Ora é absolutamente evidente que a Fazenda Pública, ao interpor o presente recurso, deduz pretensão (e oposição ao doutamente decidido) cuja falta de fundamento não ignora;

Bem assim como é manifesto que a Fazenda Pública viola de forma intencional o dever de cooperação (bem assim como o dever de objectividade e de justiça que — no exercício dos poderes soberanos do Estado — lhe são impostos, fazendo uso manifestamente reprovável dos meios processuais (designadamente do direito ao recurso), com a finalidade de conseguir, nomeadamente, entorpecer a acção da justiça e protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão;

Conduta processual da AT, esta, que não poderá deixar de ser severamente censurada e sancionada, nos termos do disposto, nomeadamente, nos artº 542º n.º 1 e 545º do C.P.C., e de acordo com o prudente arbítrio de Vossas Excelências, Venerandos Juizes Desembargadores.”

Sobre a litigância de má-fé por parte da Fazenda Pública, dispõe o artigo 104º, n.º 1 da LGT nos seguintes termos: *sem prejuízo da isenção de custas, a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má-fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas.*

Como bem se depreende do alegado pelo recorrido, bem como dos termos em que o presente processo se desenvolveu, a conduta da administração tributária não se enquadra em nenhuma daquelas previsões para que possa vir a ser condenada como litigante de má-fé.

Pode-se discordar da sua actuação, enquanto entidade administrativa e enquanto parte no processo judicial, mas não se vislumbra que se mostrem violadas as suas obrigações de modo a poder ser, nos termos da lei, condenada como litigante de má-fé.

Improcede, assim, esta questão.

Por último, vem a recorrente pedir que, *ponderada a verificação dos seus pressupostos, a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça prevista no n.º 7 do art.º 6º do RCP, porquanto não estamos perante uma ação complexa, aliás, a própria natureza do processo em causa, exercício do poder judicial face a um ato praticado num processo de execução fiscal, que alguma jurisprudência chegou a qualificar como “incidente processual” e que Jorge Lopes de Sousa qualifica como “incidente típico do processo de execução fiscal” implica que dificilmente estaríamos perante uma ação complexa e a conduta das partes configura uma normal atuação de litigantes.*

Resulta do artigo 6º, n.º 7 do RCP que nas causas de valor superior a 275.000,00 € o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Trata-se, pois, de uma dispensa excepcional que, à semelhança do que ocorre com o agravamento previsto no n.º 7 do art. 7º, depende de uma concreta e casuística avaliação pelo juiz e deve ter lugar aquando da fixação das custas ou, no caso de aí ter sido omitida, mediante requerimento de reforma da decisão - cfr., neste sentido, o acórdão de 15/10/2014, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no proc. n.º 01435/12. E como também aí se deixou explicado, «tem-se entendido que cabe a este STA apreciá-lo tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1º do RCP) que a ele foi dirigido (...), cfr. entre outros acórdão deste STA, datado de 25/02/2015, rec. n.º 01106/13.

Ao contrário do afirmado pela requerente Fazenda Pública, a presente causa nem é simples, nem de fácil resolução.

As questões em apreço mereceram forte argumentação entre as partes, bem como uma exaustiva análise e subsunção jurídica das questões trazidas a juízo.

A análise jurídica das diversas questões não teve uma complexidade inferior à comum; pelo contrário, trata-se de questões de complexidade jurídica considerável, de grande especificidade a nível jurídico-tributário, que obrigaram a uma trabalhosa tarefa de interpretação do quadro legal vigente, bem como a pesquisa e leitura de doutrina e jurisprudência dos tribunais tributários.

Por outro lado, no que respeita à simplificação da tramitação processual, seja em razão da específica situação processual, seja pela conduta processual das partes, também não descortinamos motivo

para a requerida dispensa, tendo em conta a regular e legal tramitação do recurso, que não se afastou minimamente dos parâmetros normais de tramitação processual dos recursos interpostos para este Supremo Tribunal Administrativo.

Razões pelas quais, improcede o requerido.

Face ao exposto, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso com os fundamentos atrás expostos.

Custas pela recorrente.

D.n.

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

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Processo n.º 1180/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

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

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., LDA., identificada nos autos, apresentou impugnação judicial, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de uma taxa de promoção, relativa ao mês de Março de 2002, cobrada pelo Instituto do Vinha e do Vinho, I.P., da autoria do Presidente desse Instituto e no valor de € 66.140,54.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar a impugnação totalmente improcedente, confirmando-se a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação aqui em causa, porquanto o processo em curso, que tem por objecto a taxa de promoção, tem um âmbito muito reduzido, sendo que a Comissão Europeia não apresenta hoje dúvidas, nem obstáculos, face aos aspectos essenciais da referida taxa, além de que as poucas medidas que estão ainda a ser objecto de investigação pela Comissão nada têm a ver com as questões de fundo que são tratadas nos presentes autos.

2. Inconformada, A....., LDA. veio interpor recurso para o STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho com referência ao mês de Março de 2003.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal a quo na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 21 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa de promoção, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arripio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - alíneas F), G) e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... -, pelo que o Tribunal a quo não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo consequentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, in casu, o sector do vinho

e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece ⁽¹⁾, nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia - conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) -, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal - in casu, a taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) - cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ⁽²⁾ e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados - conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e sendo mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e mantém-se inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que tenha sido considerado o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. c-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível tom o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» - cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖL-LEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido - como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos Importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE») - impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Março de 2003 e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que este auxílio de Estado respeitou, porventura, os limites dos auxílios de minimis e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual artigo 108.º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, relativa ao período em causa nos autos, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios de minimis” - cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos não pode ter enquadramento nos auxílios de minimis:

- A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se

violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2.º da Constituição da República) - cf. Acórdão de 10 de setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003.

- Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

- O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108.º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio de minimis, o que não sucedeu no caso dos autos;

- A consideração de que o auxílio em questão terá eventualmente respeitado os limiares de minimis só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevante para efeitos de sanar, a posteriori, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal - cf. jurisprudência do TJUE (³).

- Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios de minimis, não pode ser aplicado à taxa de promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios de minimis ao auxílio em causa nos autos sempre consubstanciaria uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Sem prescindir da não aplicabilidade do regime dos auxílios de minimis ao caso dos autos - a estimativa, a posteriori, feita pelo IVV nos termos da carta que juntou aos autos como documento n.º 9, não passa de uma mera alegação de uma parte processual (“sustentada” por um documento que foi produzido pela própria parte que o apresenta) que carece, pois, de prova - de prova efectiva.

U. O IVV apresenta uns cálculos, quanto ao alegado respeito pelo auxílio em causa do limiar de minimis, segundo um método que lhe terá parecido apropriado (dividiu, cegamente, o montante atribuído à ViniPortugal por um elevado número de operadores do sector), mas que se vem a revelar falacioso.

V. Nem todos os operadores do sector beneficiam desta ajuda de Estado:

- Nos termos da Decisão de 20.07.2010, foi considerada pela Comissão Europeia como um auxílio de Estado ilegal (tendo sido determinado o seu reembolso) a parte da taxa de promoção que incidiu sobre os produtos provenientes dos outros Estados-Membros e que foi ulteriormente afectada à promoção e publicidade do vinho de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros - cf. artigo 30, parágrafos 1 e 2, da Decisão de 20.07.2010.

- Logo, relativamente a este auxílio de Estado ilegal, os efectivos beneficiários foram os operadores portugueses que expediram para a União Europeia ou que exportaram para territórios terceiros vinho e produtos víquicos, porque só eles beneficiaram das campanhas de promoção e publicidade realizadas no território dos outros Estados-Membros e desses países terceiros, financiadas, portanto, pela parte da taxa de promoção considerada auxílio de Estado ilegal.

- Somente se forem relevados os beneficiários efectivos do auxílio de Estado e o volume do seu benefício é que se pode aferir com rigor se o montante total dos auxílios concedidos ao abrigo da regra de minimis a um mesmo beneficiário não ultrapassou os €100 000 (⁴) durante um período de três anos ou, ulteriormente, os €200.000 (⁵) durante o período de três anos.

W. Pela natureza da actividade de comércio de vinho e inerentes obrigações de registo e controlo, o IVV bem disporá de todos estes dados para efectuar os cálculos rigorosos.

X. O número de agentes económicos presentes no sector vitivinícola apresentado pelo IVV nos seus cálculos (docs. 9 e 11) é incoerente com os números que o mesmo IVV apresenta nas estatísticas publicadas no seu próprio site (<http://www.ivv.min-aciricultura.pt/np4/360>): segundo as estatísticas publicadas pelo próprio IVV no seu website, em 1/07/2009, por exemplo, o número de inscrições activas de agentes económicos do sector ascendia a 13.968, sendo que, na carta enviada à comissão, para efeitos de aferir se o auxílio de Estado tinha ou não respeitado o limiar de minimis, o IVV divide o montante em causa pelo número de 33.086 agentes económicos! - cf. documento n.º 11, junto pelo IVV.

Y. O método de aferir o respeito pelo limiar de minimis deve basear-se na parte da taxa cobrada sobre os produtos importados que foi afectada a acções de promoção e publicidade do vinho português no estrangeiro, dividindo-a pelos seus beneficiários efectivos: os operadores que exportaram vinho, em função da quantidade de vinho exportada!

Z. Inexiste nos autos prova sobre o respeito do limiar de minimis pelo auxílio em questão, sempre devendo ser ordenada, para esse efeito, a baixa dos autos à primeira instância para produção de prova relativamente a este ponto, caso se considere aplicável ao caso dos autos o regime dos auxílios de minimis - no que não se concede, como já largamente se explicou.

AA. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia no seu artigo 108.º, n.º 3.

BB. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

CC. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

DD. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta com a petição inicial) e mesmo após ter sido relembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88.º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária. EE. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

FF. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa - esses sim - dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo.

GG. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado [88.º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1991, Piaggio, C-295/97, colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

HH. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n. 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20)»

- cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

II. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

- cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

JJ. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3) último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, já referido, n.º 16).»

- cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

KK. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* e *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

- cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

LL. O Tribunal a quo incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

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

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciaram abaixo.

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e inerente efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a eventual possibilidade de aplicação do regime dos auxílios de minimis à mesma medida, consubstanciam questões de interpretação de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108.º, n.ºs 3 e 4, do TFUE).

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108.º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios de minimis, a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa obrigação de notificação e, porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios de minimis à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE, o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário - como o será este Supremo Tribunal Administrativo,

sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório, a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo, mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216.º, n.º 1 e 217.º, n.º 3, da Constituição e o disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108.º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

- A implementação de uma medida parafiscal - in casu, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa - consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual - financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

- O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo - e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

- Uma medida parafiscal - in casu, a chamada taxa de promoção - que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

- Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?

3. O Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. veio contra-alegar, concluindo nos seguintes termos:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção das autoliquidações da taxa de promoção devida ao IVV, aqui Recorrido, com referência ao período mensal de Março de 2002.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso - cfr. artigos 660.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º -A, n.ºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 053/2012.

C. Além da ampliação da matéria de Facto requerida, a Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes.

D. A sentença a quo, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, e da jurisprudência firmada do STA decidiu pela improcedência da impugnação.

E. A matéria de Facto dada como provada pelo Tribunal a quo é a relevante para a decisão proferida e suficiente para a fundamentar, pelo que não carece de ampliação.

F. A posição aí defendida, já foi confirmada pelo STA pelo menos nos Acórdãos de 23 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 29/13-30 e n.º 48/13, de 30 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 292/13-30 e n.º 1503/12, de 22 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1311/12-30, n.º 9/13, n.º 44/13, n.º 53/13 e n.º 200/13-30, de 29 de Maio de 2013, proferidos nos recursos 1398/12, n.º 30/13, n.º 84/13 e 198/13-30, de 3 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1328/12-30 e n.º 143/13, de 5 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1288/12-30, n.º 125/13 e n.º 249/13 e de 26 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1245/12-30, n.º 1336/12-30 e 55/13-30, entre (cada vez mais) outros.

G. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE - hoje, artigo 108.º, n.º 2 do TFUE -, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

H. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

I. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

J. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

K. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,

iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

L. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, o que deita por terra as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

M. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual abrange o período compreendido entre 2002 e 2006 foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

N. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 - cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.ºs 1 e 4.

O. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

P. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento conclusivo, respeitam os limiares de minimis aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

Q. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

R. Após confirmação de que os limiares de minimis aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão comunicando que os apoios respeitaram os limiares de minimis aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso - cfr. doc. n.º 7 em anexo.

S. Em Outubro de 2012 - através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 8 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

T. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE.

U. Também no que respeita às acções de promoção financiadas pelas receitas da taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 - as quais não se encontram abrangidas pela Decisão de 2010 e a que diz respeito a taxa em crise nos presentes Autos -, a Comissão já encerrou as suas diligências de investigação preliminares, não tendo sequer chegado a instaurar qualquer procedimento de investigação formal, nesta matéria.

V. À semelhança do sucedido para o período compreendido entre 2002 e 2006, através de carta datada de 3 de Agosto de 2012, o Estado Português informou a Comissão de que os apoios concedidos entre 2007 e 2011 preenchem as condições previstas nos artigos 1.º e 2.º do Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, respeitando os limites de minimis aí estabelecidos, pelo que não constituem auxílios de Estado, na acepção do artigo 107.º, n.º 1 do TFUE - cfr. doc. n.º 9 em anexo.

W. Através de carta datada de 18 de Setembro de 2012, a Comissão confirmou que toma boa nota do preenchimento dos limites de minimis pelos apoios concedidos entre 2007 e 2011 reconhecendo assim que, de acordo com as informações transmitidas por Portugal, os apoios em causa preenchem as condições previstas no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que obedecem aos limites de minimis aí fixados, não constituindo, conseqüentemente, auxílios de Estado - cfr. doc. n.º 10 em anexo.

X. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108.º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º do TFUE.

IV. DO PEDIDO

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo por isso ser mantida no que respeita à improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção em crise, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

4. A recorrente A....., Lda. veio apresentar um requerimento, a fls. 505 e segs., pedindo, em síntese, o seguinte:

a) ao abrigo do disposto no artigo no artigo 651.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT, não deve ser admitida a junção aos autos dos 10 documentos anexos às contra-alegações de recurso apresentadas pelo IVV.

Caso assim não se entenda,

b) os mesmos documentos deverão ser julgados irrelevantes ou impertinentes e, bem assim, julgados desnecessários (atento o facto de já constarem dos autos), tudo nos termos e para os efeitos previstos no artigo 443.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Caso assim não se entenda,

c) deve o respectivo apresentante ser condenado em multa, pela apresentação tardia dos mesmos, nos termos legais.

Concluindo-se, em todo o caso, como nas alegações de recurso oportunamente apresentadas, consubstanciando o pretendido enquadramento da medida em questão nos autos nos chamados auxílios de minimis uma violação do Direito Comunitário.

5. O Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., notificado deste requerimento, veio expor e requerer, a fls. 513 e segs., que reitera tudo quanto foi expresso anteriormente, mantendo o IVV na íntegra o que consta das contra-alegações de recurso, pelos fundamentos nela aduzidos, mais requerendo o desentranhamento dos autos do requerimento da recorrente, o qual não é admissível à luz das normas legais aplicáveis.

6. Por seu turno, A....., Lda., notificada do requerimento do Instituto da Vinha e do Vinho, I. P. vem, a fls. 520 e segs., requerer o desentranhamento do requerimento do IVV, por ser manifestamente inadmissível à luz da lei de processo.

7. O magistrado do Ministério Público veio pronunciar-se, nos termos do seguinte parecer:

1. Requerimento de fls. (...)

Parte dos documentos juntos com as Contra-Alegações são documentos de acesso público, pelo que, não obstante os mesmos tenham datas muito anteriores à data da sentença recorrida, não se vê que deva ser ordenado o seu desentranhamento até porque não se trata de documentos impertinentes ou manifestamente inúteis.

Quanto aos demais sou de parecer que, a não ser ordenado o seu desentranhamento, não deverão os mesmos ser considerados.

Assim, ao menos em parte, deverá ser indeferido o requerimento supra identificado.

2. Quanto ao desentranhamento requerido a fls. (...) julgo que o mesmo deverá ser indeferido, atentas as razões antes aduzidas, dando-se no entanto como não escutas as considerações tecidas na parte final daquele requerimento acerca dos documentos juntos com as contra-alegações de recurso.

3. Quanto ao recurso

Por se tratar de uma situação similar dou por reproduzido o parecer que emiti no Proc. n.º 110-14 que é do seguinte teor:

«Vem interposto recurso da douda sentença proferida pelo TAF de Viseu de “...” que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial dos actos de autoliquidação da taxa de promoção incidente sobre o vinho e produtos vinícolas relativos aos meses de “...”.

Cinge-se o presente recurso, como o anota a entidade recorrida na sua “Contra-Alegação”, à questão de saber se a taxa de promoção é ilegal por violação do dever de notificação prévia dos auxílios de Estado.

Esta questão não é nova, existindo vasta, recente e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal sobre a matéria que inquestionavelmente sufraga o conteúdo da decisão recorrida.

Assim, para além da jurisprudência citada pela entidade recorrida pode citar-se o recente douto Acórdão deste Tribunal, de 19.02.2014, proferido no Rec. n.º 028/13, cujo sumário, que com a devida vénia se transcreve, é do seguinte teor:

I - Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado de Roma (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem terem conta o processo de controlo prévio do art. 108º n.º 3 do TFUE.

II - A taxa de promoção do vinho (criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I. P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo) ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais (característica típica associada à

qualificação dos auxílios), não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

III - Para além de a Comissão ter concluído, logo no início de procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

IV - Sendo, por isso, de considerar não existir “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.

V - A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada, sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

VI - A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

Louvando-me nessa jurisprudência, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e pela consequente manutenção do julgado recorrido».

8. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) No dia 8 de Abril de 2003, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 66.140,54, a título de taxa de promoção referente ao mês de março de 2002, cfr. documentos de fls. 23 a 27, aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) O montante da referida taxa foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redacção que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objecto de dissenso;

C) em 12/04/2006 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1º da petição inicial e doc. n.º 17 a 21 do PA;

D) O pedido mencionado em C) foi indeferido em e de Maio de 2006 e comunicado à Impugnante em 08 de Maio, cfr. fls. 30 e segs. e artº 2º da PI;

E) Em 19/07/2006 foi apresentada, mas anteriormente remetida, via postal, a petição inicial que deu origem à presente Impugnação, vide fls. 3 a 15;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, cfr. doc. n.º 3 que instruiu a petição inicial;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE - C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal - Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) - Taxa de promoção do Vinho”

extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ..., sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também

- aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vínicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

...
(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar os acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

...
IV CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vínicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...”, idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,

decisão:

...
- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.”

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º. n.º 3, alínea c.) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º. n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

...”, cfr. documentos n.º 3 e 4 juntos pelo IVV.

De direito:

Com base na factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz “a quo” julgou a impugnação improcedente porquanto contrariamente ao pretendido pela recorrente não considerou as taxas de promoção cobradas pelo Instituto da Vinha e do Vinho como auxílio estatal que sendo-o seria proibido por força do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia por falsear ou ameaçar falsear a concorrência, como, aliás, a própria Comissão Europeia já o considerou.

A recorrente como se vê do teor das suas conclusões de recurso não concorda com a decisão por entender que a sentença enferma de erro de julgamento por não considerar a falta de notificação da medida à Comissão Europeia ao arpejo do n.º 3 do artigo 108 do TFUE o que constitui ilegalidade.

Reitera estar-se perante um auxílio de Estado pelo que tal taxa não podia ser cobrada.

Por isso pede o reenvio do processo ao TJUE par que se pronuncie sobre as questões que discrimina folhas 401 a 403 dos autos.

Contra alegou o Instituto da Vinha e do Vinho pugnando pela manutenção do decidido.

Estas questões foram já suscitadas pelo recorrente por diversas vezes e foram já objecto de múltiplos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que sobre elas tem decidido uniformemente.

Designadamente no que concerne ao pedido de desentranhamento dos documentos juntos e apresentados e sobre a necessidade de reenvio prejudicial ao TJCE.

Porque não vemos razão alguma para alterar essa jurisprudência com que concordamos e dada a identidade de questão e das partes limitar-nos-emos a transcrever o acórdão do STA de 29 10 2014 in processo 0533/14 na parte que ao recurso interessa.

“Importa apreciar, antes de mais, a questão atinente ao pedido de desentranhamento dos documentos juntos com as contra-alegações da recorrida.

Vejam os.

Os documentos em causa substanciam-se em cópias de:

— *Decisão da Comissão, de 20/7/2010, procedimento C-43/04 (doc. n.º 1, a fls. 741/756).*

— *Petição Inicial apresentada pelo Estado Português relativa ao recurso interposto no Tribunal Geral da EU com vista à anulação da decisão da Comissão (doc. n.º 2, a fls. 757/793).*

— *Carta remetida pela Representação do Estado Português à Secretaria do Tribunal Geral da EU, pedindo o adiamento de audiência marcada para 19/3/2012, no Proc. n.º 475/10 (República Portuguesa vs. Comissão) por alegadamente estar iminente acordo das partes quanto à solução do respectivo litígio, bem como cópia da resposta da Comissão informando aceitar tal pedido de adiamento (doc. n.º 3, a fls. 794/797).*

— *Decisão da Comissão, de 4/4/2012, relativa à alteração da Decisão da Comissão C(2010)4891, de 20/6/2010 (doc. n.º 4, a fls. 798/802).*

— *Requerimento remetido ao TJUE no sentido de que, tendo a Comissão proferido a dita decisão de 4/4/2012, a República Portuguesa desiste da instância nesse processo (doc. n.º 5, a fls. 803).*

— *“Despacho” do Presidente da 5ª Secção do Tribunal Geral, de 10/5/2012, ordenado o cancelamento do Processo T-475/10 no registo do Tribunal Geral (doc. n.º 6, a fls. 804/805).*

— *Informação remetida à Comissão dando conta das medidas que foram tomadas na sequência do acordo das partes e subsequente desistência da instância, por parte da República Portuguesa, anteriormente referidos (doc. n.º 7, a fls. 806/809).*

— *Ofício enviado pela Comissão à Representação do Estado Português, informando que tomou boa nota da mencionada informação (doc. n.º 8, a fls. 810).*

— *Informação remetida à Comissão, pelo Ministério da Agricultura, dando conta das diligências feitas e da intenção de registar os apoios no Registo Central de Auxílios (doc. n.º 9, a fls. 811/814).*

— *Ofício enviado pela Comissão à Representação do Estado Português, informando que tomou boa nota desta última informação (doc. n.º 10, a fls. 815).*

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 651º, do novo CPC, as partes apenas podem juntar documentos às alegações nas situações excepcionais referidas no art. 425º (em que se estabelece que depois do encerramento da discussão só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento) ou no caso de a junção se haver tornado necessária em virtude do julgamento proferido na 1ª instância.

Ora, no caso presente parte dos questionados documentos são documentos de acesso público e os restantes não são de considerar (pelo que, não obstante tenham datas anteriores à da prolação da sentença recorrida, não se vê que deva ser ordenado o seu desentranhamento, até porque não se trata de documentos impertinentes ou manifestamente inúteis, como adiante melhor se verá). Daí que, em face deste entendimento, se indefira o requerido.

Do objecto do recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

7.1 Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas nas alíneas a) e b) do ponto 7, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações. Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso subjudice, sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes às produzidas neste Acórdão de 23.04.2013, variando apenas o montante e o período da taxa - no caso em apreço estão em causa as taxas de promoção referentes ao mês de Outubro de 2008, no montante

de 42.540,81 € - pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

«4. Caracterização da taxa de promoção do vinho

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto do Vinho e da Vinha (IVV, I.P.) tinha por missão, “coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas”.

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos vínicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas à auditoria dos sistemas de controlo e certificação dos vinhos;
- actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos originários de Portugal e aos originários dos outros Estados-Membros e/ou países terceiros e comercializados em Portugal;
- o IVV, I.P., presta igualmente determinados serviços a terceiros, nomeadamente: (i) organização e promoção das actividades de formação para os agentes económicos, organizações profissionais e interprofissionais do sector vitícola e funcionários do IVV; (ii) disponibilização aos agentes económicos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) prestação de serviços do Laboratório do IVV e formação do seu próprio pessoal e de outros operadores do sector vitivinícola (financiada em grande parte por programas de apoio comunitário) (Podemos dizer que estas são as suas atribuições essenciais desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decretos-Leis ns.º 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Março, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.)

Da referida Decisão resulta de igual modo que o apoio à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos foi atribuído desde 1997, por concurso, à Viniportugal, associação de natureza interprofissional representativa do sector, que foi, desta forma, a beneficiária da totalidade do produto da taxa para-fiscal destinada a esse fim.

A prestação dos mais diversos serviços ao sector vitivinícola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, I.P., seria garantido, em larga medida, através da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos vínicos (cfr., a título de exemplo, o art. 31º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Através do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.), o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu à criação de uma única taxa incidente sobre os produtos vínicos, a cobrar pelo IVV, I.P., que constituía a principal fonte de financiamento das acções de coordenação geral do sector (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.).

De acordo com o estatuído no art. 1º, n.º 1, daquele diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”. Mas como este decreto-lei não chegasse a ser regulamentado, o legislador, através do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a matéria aos objectivos da política vitivinícola nacional e comunitária (cfr. o respectivo preâmbulo).

Quanto ao âmbito da taxa de promoção do vinho, o art. 1º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3º que a taxa de promoção é devida quer pelos agentes económicos quer pelos produtores, no caso previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mantém-se, igualmente, no art. 11º, n.º 1, que a fixação do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apreço, à fixação do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decisão, importa ainda considerar que, segundo a Decisão da Comissão de 2010, o produto da taxa de promoção, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos serviços de coordenação geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, às actividades de promoção do vinho e dos produtos vínicos.

No que respeita à actividade de promoção do vinho, verifica-se que uma parte da taxa é destinada a campanhas de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos, sem referência à sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promoção do vinho e dos produtos vínicos portugueses no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros. No período sobre que incidiu a decisão da Comissão de 2010, os custos das acções de formação organizadas pelo IVV, I.P., com excepção de uma formação de interesse geral «Sistemas de informação e Gestão Vitivinícola 2000», cujo custo total foi de 367,12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes económicos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

É esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação prévia à Comissão e respectiva execução antes da decisão final daquela entidade, ao arripio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclusões.

5. Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art.108º do TFUE (ex artº 88º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, “com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário*, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2º do Regulamento do processo (Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.

“A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes ...” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido officiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vínicos. Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais

compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).”

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional (Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição... cit.*, p. 64)), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3.º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3.º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3.º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4.º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros. Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de *minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados.

O art. 108.º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88.º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última

frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE ?”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos»” (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.). *E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973* (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.), *competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o status quo ante.*

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.). *Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.*

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão. Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.» (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «*Quelques aspects institutionnels du droit des aides d’Etat*», *EC State Aid Law/Le Droit des Aids d’Etat dans la CE-Liber Amicorum* Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão. O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. *Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, A revogação de actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.), *sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar* (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de*

uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281 e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos pasmados no art. 73º do CPTA.), *no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.*

7. *Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção*

7.1.1. *Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV.IP.*

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade. Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio (Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, nº1, dispõe-se que “São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos”, e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

*E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.).*

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. *Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991 (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.).*

*Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).*

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

*Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra*, 2012, p. 520.).*

*A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (Cfr., entre outros, o Acórdão *Pearle*, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).*

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida”. E isto só acontece quando existir uma relação de afectação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos» (art.11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (Cfr. Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv)).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limites fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros. Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.) de tal medida envolver auxílios estatais (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição...cit.*, p. 38.), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.» (fim de citação)

7.2 É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a Setembro, Outubro e Novembro de 2011.

No caso em apreço, tendo em conta as circunstâncias supra referidas, e, em especial, o facto de a Comissão ter conhecimento perfeito de toda a situação em torno da taxa de promoção do vinho desde 2004 e ter acabado por concluir não haver qualquer violação do Direito comunitário em relação a todas as componentes da mesma, podemos com segurança concluir que não haveria qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo material do acto de liquidação em causa, mesmo considerando ser referente aquele período de 2011.

Com efeito a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.”

8. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. – *Fonseca Carvalho* (relator) – *Isabel Marques da Silva* – *Pedro Delgado*.

(¹) - «(102) Das considerações expostas resulta que existe “auxílio estatal” a favor dos operadores económicos do sector do vinho, na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado, no que diz respeito ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas e da organização das actividades de formação. - Cf. considerando 102 da decisão da comissão junta aos autos pela A.....»

- «(84) Em consequência, no que respeita ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos com uma parte das receitas da taxa de promoção do vinho, a Comissão confirma a sua posição quanto à existência de auxílio estatal a favor dos operadores económicos do sector do vinho e dos produtos vînicos nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE» - cf. considerando 84 da Decisão de 20.07.2010.

(²) Cf., entre outros, Acórdãos de 25.06.1970, FRANÇA/COMISSÃO; de 21.10.2003, EUGENE VAN CALSTER, OPENBAAR SLACHTHUIS; ou de 13.01.2005, STREEJGEWEST WESTELIJK NOORD-BRABANT.

(³) Cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02; cf., ainda no mesmo sentido, Acórdão TJUE de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41.

(⁴) Cf. artigo 2.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 69/2001, de 12 de Janeiro.

(⁵) Cf. artigo 2º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Processo n.º 1315/14-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

A folhas 192 dos autos vem a recorrida A..... requerer a reforma do acórdão de folhas 171 e segs. quanto a custas pedindo dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça alegando em síntese que tendo obtido vencimento no recurso e tendo procedido à liquidação e pagamento das respectivas taxas de justiça nos valores parciais e se impondo agora o pagamento do valor remanescente deveria do mesmo ser dispensada dado que o processo não ofereceu especial complexidade, não houve produção de prova perícia ou testemunhal e as partes tiveram um comportamento processual irrepreensível.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De direito:

Como é sabido todos os processos salvo os que beneficiam de isenção estão sujeitos ao pagamento de custas que são a fonte do financiamento do sistema judicial. Por isso o legislador optou pelo estabelecimento de uma taxa fixada previamente tendo em consideração não só o valor da causa mas também a sua complexidade.

Partindo embora do valor da acção que fixa em princípio o valor económico da pretensão e o proveito o legislador mitigou nas acções de montante superior a € 275.000 o montante da taxa de justiça permitindo a isenção do pagamento da taxa do remanescente ou a sua redução desde que preenchidos os requisitos para tal.

A taxa de justiça refere o número 2 do artigo 529 do CPC corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa.

E o artigo 530 do CPC estabelece no n.º 1 que a taxa de justiça é apenas paga pela parte que demande na qualidade de autor ou réu, exequente ou executado, requerente ou requerido recorrente e recorrido nos termos do disposto no Regulamento das Custas Processuais.

No mesmo sentido também o artigo 1º do Regulamento das Custas Processuais que assim prescreve:

«1 — Todos os processos estão sujeitos a custas, nos termos fixados pelo presente Regulamento.

2 — Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria.»

Por sua vez o n.º 7 do mesmo preceito e diploma legal considera para efeitos da condenação ao pagamento da taxa de justiça de especial complexidade as causas que contenham articulados ou alegações prolixas e as que digam respeito a questões de elevada especialização jurídica especificidade técnica ou importe a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso e bem assim as causas que impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

Pelo que sendo assim é de considerar se neste caso se justifica a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

O artigo 6.º n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais que reafirma que a taxa de justiça deve ser fixada nos termos anteriormente referidos estipula que nas causas de valor superior a €275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento”.

Decorre deste preceito que o legislador previu e fixou a taxa de justiça que deve sempre ser paga pelo impulso processual relativamente a todas as causas de valor inferior ou igual a €275.000 mas o montante da taxa correspondente ao valor superior aos €275.000 ficou dependente da verificação de determinados pressupostos legais.

Podendo as partes pedir a sua isenção e o juiz podendo fazê-lo até oficiosamente.

O artigo 20º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, consagra o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e dele decorre que a justiça não pode ser denegada por insuficiência de meios económicos.

A Constituição não consagra contudo a gratuidade do serviço de justiça mas o princípio constitucional que vimos referindo implica que o Estado não pode estabelecer um regime de custas de tal modo gravoso que se torne obstáculo ao proclamado acesso impondo-lhe ainda o dever de criar os meios instrumentais que assegurem a todos a efectivação desse direito.

Neste sentido J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, na Constituição da República Portuguesa Anotada, 1.º vol., Coimbra, 1984, p. 182. e entre outros o acórdão: do Tribunal Constitucional n.º467/91 in DR II Série de 2 de Abril de 1992.

A imposição assim da taxa de justiça surgindo como contrapartida da prestação de um serviço ao particular, face ao princípio do utilizador pagador, terá de ter presente face à natureza da taxa o sentido de correspondência e de equivalência e ainda o princípio da proporcionalidade a que toda a actividade pública está sujeita bem como todo o sistema fiscal cfr artigos 103 e 266/2 da CRP.

Tendo o legislador fixado o custo do serviço judiciário com base no valor da acção, reconhecendo que em muitos casos tal critério conduzia a que o usuário desses serviços se visse obrigado a suportar uma taxa de justiça de montante manifestamente desproporcionado em relação ao custo do serviço prestado, e à concreta actividade judicial desenvolvida procurou obstar a tal como a CRP lho impunha.

E desde logo com o DL 324/2003, de 27.12 (nos seus art.ºs 27º, n.º 3 e 73º-B), dando ao juiz o poder de isentar o pagamento de taxa de justiça, quer de determinadas questões incidentais atípicas, quer nas acções de maior valor, designadamente quando o trabalho exigido ao tribunal e a complexidade das questões a ele submetidas fossem de menor monta.

Estipulava o artº 27º, do CCJ:

1 - Nas causas de valor superior a € 250.000 não é considerado o excesso para efeito do cálculo do montante da taxa de justiça inicial e subsequente.

2 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o remanescente é considerado na conta a final.

3 - Se a especificidade da situação o justificar, pode o juiz, de forma fundamentada e atendendo, designadamente, à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento do remanescente.

Depois com o Dec-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro que aprovou o Regulamento das Custas Processuais o legislador mitiga o valor das custas processuais decorrente do valor da causa.

Como decorre da motivação desse diploma legal ínsita no seu preâmbulo:

“De acordo com as novas tabelas, o valor da taxa de justiça não é fixado com base numa mera correspondência face ao valor da acção. Constatou-se que o valor da acção não é um elemento decisivo na ponderação da complexidade do processo e na geração de custos para o sistema judicial. Pelo que, procurando um aperfeiçoamento da corresponsabilidade da taxa de justiça, estabelece-se agora um sistema misto que assenta no valor da acção, até um certo limite máximo, e na possibilidade de correcção da taxa de justiça quando se trate de processos especialmente complexos, independentemente do valor económico atribuído à causa.

E ainda, “(...) quando se trate de processos especiais, procedimentos cautelares ou outro tipo de incidentes, o valor da taxa de justiça deixa de fixar-se em função do valor da acção, passando a adequar-se à efectiva complexidade do procedimento respectivo.”

Por sua vez o artigo 2º da Lei 7/2012 de 13 de Fevereiro manteve o mesmo propósito no n.º 7 que foi inserido ao artº 6 do RCP.

De acordo com este artigo nas causas de valor superior a 275.000,00 euros o remanescente da taxa de justiça é considerada na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes dispensar o pagamento.

É esse o remanescente, ou seja, o valor da taxa de justiça correspondente à diferença entre 275.000 euros e o efectivo e superior valor da causa para efeito de determinação da deste artigo aquela taxa que deve ser considerado na conta final, se não for determinada a dispensa do seu pagamento.

A referida decisão judicial de dispensa, excepcional, depende segundo o estabelecido neste normativo da especificidade da situação, designadamente da complexidade da causa e da conduta processual das partes.

A referência à complexidade da causa e à conduta processual das partes significa em concreto a sua menor complexidade ou simplicidade e a positiva atitude de cooperação das partes.

Veja-se também neste sentido o acórdão do STA de 23 07 2014 in Processo 885/14 e Salvador Costa in RCP 4 edição pp 84 onde se diz que “o referido circunstancialismo ... é cumulativo”.

Face aos considerandos supra enunciados, importa avaliar a situação concreta que é veiculada neste recurso.

A causa sob recurso não pode considerar-se complexa, para efeitos do disposto na norma do artº 6/7 do RCP já que as questões de direito suscitadas não revestem especial complexidade decorrendo do conhecimento de mero incidente processual em sede de execução fiscal.

Por outro lado o comportamento processual das partes foi irrepreensível.

Todavia, relativamente ao pedido de dispensa efectuado pela recorrente o pedido tem que restringir-se apenas ao recurso objecto de decisão deste STA pois não pode este Tribunal apreciar esse pedido em relação à taxa de justiça devida nas outras instâncias.

DECISÃO:

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário em deferir o pedido de reforma dispensando as partes do pagamento do remanescente da taxa de justiça neste recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. – *Fonseca Carvalho* (relator) – *Ascensão Lopes* – *Pedro Delgado*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Processo n.º 1345/14-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

RELATÓRIO:

Não se conformando com a sentença do TAF do Porto que julgou verificada a excepção de erro na forma do processo de oposição na execução fiscal que o Serviço de Finanças da Maia instaurou contra A..... SA para cobrança coerciva da quantia de € 44281,25 relativa a dívida de IMT de 2004 veio a oponente A..... dela interpor recurso para o TCA Norte que por despacho de 16 de Julho de 2014 se declarou incompetente em razão da hierarquia para dele conhecer julgando competente para tal o Supremo Tribunal Administrativo.

Formulou as seguintes conclusões:

1 Decidiu a sentença recorrida que o meio próprio para reagir contra a liquidação seria a impugnação e que a petição não poderia ser convalidada por intempestiva.

2 Esquece, no entanto, o Tribunal recorrido que a oponente pugnou pela nulidade da liquidação por não ter oportunamente exercido o direito de audição prévia, fundamento este que integra um dos fundamentos de oposição pelo que não se concorda com a decisão recorrida.

3 Consultado o processo de execução fiscal, após citação da aqui recorrente verifica-se que dele não constavam quaisquer elementos relativos a liquidações, datas em que as mesmas teriam sido efectuadas pelo que a recorrente está e estava quase impossibilitada de organizar a sua defesa uma vez que do processo apenas constam duas certidões de dívida emitidas em 2008 que mais nada esclarecem e não suportam validamente a dívida exequenda.

4 A aqui recorrente nunca e delas nunca foi notificada nem sequer foi notificada, nem sequer foi ouvida para efeitos de audição prévia a que se refere o artigo 60 da LGT.

5 O que implica que as liquidações em causa sejam declaradas nulas e de nenhum efeito por violação do direito de audição.

6 Deve assim dar-se provimento ao recurso e revogando a sentença recorrida apreciar a questão que o Tribunal não apreciou e em consequência anular-se a liquidação adicional que originou a dívida peticionada na presente execução anulando todos os actos posteriores praticados.

7 Uma vez que preteriu o direito de defesa da recorrente deve dar-se provimento ao recurso e ordenar-se a extinção da execução.

Não houve contra alegações.

O M.º P.º neste Supremo Tribunal pronuncia-se pela incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificadas as partes da excepção suscitada para sobre ela se pronunciarem nada disseram.

Cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO:

De facto:

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal “a quo” deu como provada e que as partes não questionam:

A) A petição inicial deu entrada a 19 de Novembro de 2009, dando-se aqui por reproduzido todo o seu teor cfr folhas 05.

B) À oponente foram enviadas as liquidações adicionais por carta com o registo RY 087661795 PT RY 08766181PT folhas 36.

C) Pelos ofícios n.º 0972 datado de 30 de Janeiro de 2008 e n.º 0971 datado de 30 de Janeiro de 2008 foi a oponente notificada para efectuar o pagamento de IMT de liquidação adicional conforme folhas 38 e 39.

De Direito:

Perante a factualidade dada como provada e verificando que a oponente A..... SA alegara como fundamento de oposição à execução o facto de a dívida em cobrança decorrer de liquidação adicional onde não exercera o direito de audição prévia sendo o imposto de IMT quando o facto tributário estava isento de IMT o mº juiz “a quo” considerando que não tendo o oponente invocado outro fundamento de oposição mas apenas questionava a legalidade das liquidações entendeu que a forma de processo para discussão da legalidade das liquidações em causa era o processo de impugnação judicial.

E considerando verificar-se erro na forma do processo e tendo constatado a impossibilidade de operar a convalidação do processo de oposição para o de impugnação judicial por intempestividade desta julgou verificada a nulidade de todo o processo e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformada a impugnante veio interpor recurso desta decisão para o TCA Norte e como se vê do teor das suas conclusões entende ser fundamento de oposição o não exercício do direito de audição prévia por tal facto determinar a nulidade das liquidações.

Alega ainda que a citação não foi acompanhada dos elementos relativos às liquidações e que nunca foi notificada delas.

Pugna pela procedência do recurso.

Questão prévia

Da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo.

Considerou o TCA Norte que o recurso envolvia apenas apreciação de matéria de direito pelo que julgando-se incompetente em razão da hierarquia julgou competente o Supremo Tribunal Administrativo.

O Mº Pº neste Supremo Tribunal considera contudo que o recurso envolve também apreciação de matéria de facto.

E em nosso entender tem este magistrado razão.

A recorrente alega que a sua não audição prévia às liquidações bem como o facto das liquidações donde decorre a dívida em cobrança nunca lhe terem sido notificadas, constitui fundamento de oposição.

Ora estes factos enunciados nas conclusões 3ª e 4ª das alegações do recurso não constam do probatório pelo que a sua eventual relevância jurídica depende de prévia ponderação sobre tais factos, implicando desde logo um julgamento de facto sobre a sua existência e posterior relevância jurídica.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável “ex vi” do artigo 2.º alínea c) do CPPT.

A competência é assim pressuposto processual de conhecimento oficioso pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal “ad quem” tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre a sua existência, erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova, a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Norte.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça no mínimo.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. – *Fonseca Carvalho* (relator) – *Isabel Marques da Silva* – *Pedro Delgado*.

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

Oposição. Indeferimento Liminar. Fundamentos de oposição.

Processo n.º: 1475/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo TAF de Sintra que, ao abrigo do disposto no artigo 209º, nº 1, alínea b), do CPPT, indeferiu liminarmente a petição de oposição que deduziu à execução fiscal nº 3654200601072170 que corre termos no Serviço de Finanças de Oeiras.

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

i. In casu, veio a recorrente opor-se à execução, porquanto, não tem qualquer ligação com o facto que lhe deu origem, nem retirou qualquer benefício do alegado incumprimento, a recorrente foi casada com o executado, sendo este o exclusivo responsável pela referida dívida, pois que a recorrente e o executado estão separados, de facto, desde 2000, sendo que o imóvel, sendo a casa de morada de família, ficou sempre a pertencer em exclusivo à recorrente.

ii. A citação de penhora nem identificou que se tratava de uma verdadeira execução, bem como não indiciou qualquer período em que decorreu o alegado montante de imposto em dívida, nem sequer os meios de defesa e reacção à mesma, pelo que se verifica uma citação ferida de nulidade absoluta, cfr. art. 201º CPPT.

iii. De resto, foi pelo facto desta nunca ter exercido qualquer função, nem qualquer actividade na referida sociedade, que nem mesmo consta da citação o período de tempo dos rendimentos, proveniência, origem, o que, mais uma vez, deverá ser relevado por este Tribunal *ad quem*, como vício de nulidade absoluta do acto.

iv. É manifestamente impossível que a oponente seja responsável, subsidiariamente, pelas dívidas em causa de imposto IRS, relativamente a 2001, a qual, aliás, já se encontra caduca - cfr. art. 45º LGT, o que também se argui nos termos e para todos os efeitos.

v. A recorrente é, pois, parte ilegítima no presente processo de execução por reversão, pelo que se requer que V. Exa se digne ordenar, após a produção de prova e ulteriores termos legais, a absolvição da instância, cfr. arts. 24º LGT, 159º e 204º do CPPT, e 493º, 494º e 495º do CPC, aplicáveis ex vi art. 2º do CPPT.

vi. A parte legítima para os autos é a sociedade devedora originária e o seu ex-marido, bem como, quaisquer outros que tenham gerido a referida sociedade.

vii. Sem conceder que, a referida dívida se encontra caduca, nos termos dos artigos 33º do CPT, aplicável *in casu*, e actual artigo 45º da LGT, toda a dívida exequenda se encontrar já caduca, cfr. artigos 33º do CPT e 45º da LGT.

viii. Existindo um meio legal de obter decisão no âmbito de um procedimento jurídico-administrativo, ta decisão tem de ser susceptível de fiscalização de legalidade, pelo órgão com competência suprema para o efeito, o Tribunal a quo.

ix. De resto, aos Tribunais incumbe a defesa das garantias dos cidadãos e defesa da Lei e da justiça do ponto de vista substantivo e material, o que está em falta no caso em apreço, com a prolação de despacho que aferem de aspectos puramente procedimentais com prejuízo dos direitos da recorrente.

x. Na verdade, ainda que ocorra erro na forma de processo, tal falta sempre deverá ser suprida ao abrigo do disposto no art. 98.º/CPPT, assim, se garantindo o prosseguimento dos autos sem prejuízo dos direitos dos particulares, o que se requer.

xi. O acto decisório impugnado tem de ser impugnável junto do Tribunal *a quo*, e caso Vossas Excelências não entendam ser admissível a impugnação judicial intentada, por erro na forma de processo, deverá tal falta ser sanada mediante convoação, assim se garantindo os direitos dos recorrentes de obterem decisão sobre a legalidade dos actos praticados pela AT, sendo que, não se verifica *in casu* erro na forma de processo, pois que, o acto reclamado é a decisão da AT em mover acção executiva por tributos não devidos pela recorrente.

xii. Entendendo como entendeu o Tribunal, não poder ser recebida a PI de oposição à execução, deveria ser admitida a convoação nos termos e para os efeitos do disposto no art. 276º CPPT, ou subsidiariamente, nos termos do art. 102º CPPT, o que se requer.

xiii. Sem conceder, tendo o douto Tribunal *a quo* relevado que a petição inicial se afigura deficiente, previamente ao indeferimento por inadequação da forma de processo impunha-se que o Tribunal notificasse a recorrente, para em prazo a determinar pelo Tribunal, juntar PI rectificada.

xiv. O artigo 590º n.º 2 e 3 do CPC dispõe que, na fase de pré-saneamento, o juiz deve convidar as partes a suprir irregularidades dos articulados, dispondo o n.º 3 do mesmo normativo que o Juiz pode convidar qualquer das partes a suprir as insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto.

xv. Trata-se, aqui, da prescrição ao juiz de uma acção a realização do convite, “o juiz convida (...) *fixando prazo*”, é um convite vinculado e não uma mera faculdade atribuída ao Juiz, no âmbito dos seus poderes discricionários, que pode ou não utilizar conforme as circunstâncias, pois que, é um poder de gestão processual que lhe incumbe ao abrigo do poder de adequação formal e princípio da cooperação - a omissão do convite de aperfeiçoamento, integra, *in casu*, uma omissão do juiz a quo na regularização da instância em prejuízo do disposto no art. 590º/2/3 CPC.

xvi. Pelo que, resulta claro o que *in casu* foi preterido pelo Tribunal *a quo* o dever vinculado de prolação de despacho de aperfeiçoamento, previsto no art. 590º, n.º 2, 3 e 4 do CPC, o dever previsto no art. 590º, n.º 2, 3 e 4 CPC foi violado, com consequências nefastas para a recorrente, devendo Vossas Excelências rectificar tal facto.

xvii. Deverá ser revogada a sentença recorrida de indeferimento liminar da PI, a qual deve ser substituída decisão deste Tribunal *ad quem*, que admita e faça tramitar a PI apresentada, ordenando a convoação do processo em reclamação ou impugnação judicial, sem conceder, e caso V. Exas entendam não ser admitir a convoação, nos termos requeridos, deve a douta sentença do Tribunal *a quo* ser substituída por decisão que, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 590º ns.º 2, 3 e 4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 2º CPPT, dê cumprimento ao dever vinculado do Tribunal a quo e convide a recorrente a apresentar PI rectificada.

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia merecer provimento, aduzindo, para o efeito, a seguinte argumentação:

«2. *Uma interpretação da petição de oposição à execução sensível à perscrutação da real pretensão de tutela judicial manifestada pela autora aponta no sentido de consistir na declaração da ilegalidade do acto tributário de liquidação praticado a montante (por erro na identificação da oponente como sujeito passivo do imposto em dívida), surgindo a discussão da legalidade da instauração da execução contra a mesma e da penhora do imóvel como meramente consequenciais da alegada ilegalidade do acto tributário (cf. designadamente arts. 20º, 23º, 25º, 29º, 36º e 37º da petição)*

3. *Ocorrendo erro na forma de processo deve operar-se a convoação na forma processual adequada, nos termos da lei (art. 97º n.º 3 LGT; art. 98º n.º 4 CPPT)*

Sendo justificada por razões de economia processual, a convoação deve ser recusada quando não for viável a utilização da forma de processo adequada por qualquer razão que obste ao seu prosseguimento (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5ª edição 2006 Volume I pp. 690/691.)

No caso concreto a convoação da petição de oposição à execução em petição de impugnação judicial está prejudicada pela intempestividade da sua apresentação, considerando:

a) *o termo do prazo para pagamento voluntário do imposto em 5.07.2006 (PA apenso certidão de dívida fls. 22);*

b) *a apresentação da petição por via postal em 20.10.2008 (informação fls. 22) (art.102º n.º 1 al. a) CPPT)».*

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Vem o presente recurso interposto da decisão de indeferimento liminar da petição inicial de oposição deduzida pela executada A..... à execução fiscal que contra si (e outro) foi instaurada para cobrança de dívida emergente de acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2001, decisão que assentou na seguinte fundamentação:

«*Como resulta da pi de fls.6 a 16, a Oponente veio deduzir oposição à execução fiscal instaurada contra si e seu ex-cônjuge, para cobrança coerciva de dívidas de IRS do ano de 2001 e pediu que a oposição fosse julgada procedente e que a penhora fosse levantada.*

Relendo a petição inicial, constatamos que a Oponente ao argumentar que a dívida exequenda deve ser imputada ao seu ex-cônjuge B....., está a discutir a legalidade da liquidação de imposto.

A entender-se que a invocação tem a ver com a questão de responsabilidade pelo pagamento da dívida (ilegitimidade da pessoa citada), logo havemos de concluir que ela não se enquadra na previsão da al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, pois que a Oponente consta do título executivo como executada e a dívida é de IRS, não resultante de qualquer posse e daí sempre se ter de concluir que a fundamentação invocada não constitui fundamento de oposição.

A Oponente veio igualmente reagir contra um acto praticado na execução que foi a penhora que refere no artigo 18º da p.i., findo a pedir o levantamento da referida penhora.

Como resulta do disposto no art. 276º do CPPT onde se prevê a possibilidade de impugnação de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afectem os direitos ou interesses legítimos do executado. Muito embora o texto do art. 276º refira “decisões” como possíveis objectos de reclamação, o entendimento da doutrina e da jurisprudência é no sentido de que os interessados podem reclamar, na execução fiscal, para o Juiz de todos os actos que os lesem, tenham ou não a configuração ou a designação de decisões [...].

Assim tem de concluir-se que é reconhecido o direito de solicitar a intervenção do Juiz no processo de execução fiscal em causa através da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, relativamente à penhora em causa efectuada na execução fiscal tal como invoca.

Revertendo aos autos, e na presença do supra exposto, afigura-se-nos que os factos articulados pela Oponente não integram fundamento de oposição, mas sim de reclamação prevista nos arts. 276 e segs. do CPPT. (neste sentido, vide entre outros o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20.10.2004, recurso nº 979/04).

Verifica-se, nestes termos, a questão prévia da impropriedade do meio processual, no que toca à oposição à execução fiscal.

[...].

Aqui chegados, e face ao preceituado no art. 97º nº 3 da LGT conjugado com o disposto no art. 98º nº 4 do CPPT, estamos em condições de averiguar da possibilidade de convalidação dos autos em reclamação prevista nos arts. 276 e segs. do CPPT.

Para o efeito há que considerar que na hipótese de se ordenar o prosseguimento dos autos como Reclamação (cfr. art. 276º do CPPT), impor-se-ia desde logo a sua rejeição liminar, por manifesta extemporaneidade, dado que, a Oponente foi citada por Mandato, assinado pela própria em 16.09.2008 (fls. 3 dos autos), e tendo a presente petição inicial de oposição sido enviada via postal ao Serviço de Finanças de Oeiras sob registo datado de 20.10.2008 (fls. 22 dos autos) pode desde logo concluir-se que há muito se mostra ultrapassado de 10 dias, que a lei consagra no n.º 1 do artigo 277.º do CPPT.

Assim, a ordenar-se a convalidação, incorrer-se-ia na prática de um acto inútil, a que o tribunal deve obstar: artigo 137º do CPC, aplicável ex vi al. e) do art. 2º do CPPT.».

Insurge-se a Recorrente contra o assim decidido, sustentando que utilizou o meio processual adequado e que, ainda que assim não se entenda, deve operar-se a convalidação em reclamação ou impugnação judicial; mais advoga que, no caso de inadmissibilidade de convalidação, deve ser convidada a rectificar a petição nos termos previstos no art. 590º, nºs. 2, 3 e 4, do CPC.

A questão nuclear deste recurso é, pois, a de saber se o Mmº Juiz errou ao indeferir liminarmente a petição de oposição.

Vejamos.

Depois de considerar que a oponente invocara como fundamentos da oposição a sua ilegitimidade para a execução e a ilegalidade da penhora realizada, o Mmº Juiz do tribunal a quo julgou que tais fundamentos não se enquadravam na previsão do artigo 204º do CPPT, tanto porque a primeira questão tendia com a legalidade em concreto da liquidação, na medida em que a oponente constava como devedora no título executivo, não podendo, por conseguinte, tal matéria ser discutida em sede de oposição à execução, mas, tão só, em impugnação judicial a deduzir contra a liquidação do imposto, e a segunda, relativa à legalidade da penhora, constituía fundamento exclusivo de reclamação, em conformidade com o disposto no art. 276º do CPPT.

Vejamos.

É incontroverso que a suscitada questão da ilegalidade do acto da penhora realizada na execução fiscal não constitui fundamento de oposição à execução, por não se enquadrar em qualquer dos fundamentos tipificados no art. 204º do CPPT, devendo ser atacado através da reclamação prevista nos artigos 276º e seguintes do CPPT.

E é também incontroverso que, estando em cobrança uma dívida de IRS e figurando a oponente no título executivo como devedora desse imposto, a matéria que vem alegada na petição sobre a sua falta de participação na actividade geradora desse rendimento e falta de ligação com o facto que deu origem ao imposto, não integra o fundamento de ilegitimidade previsto na alínea b) do nº 1 do art. 204º do CPPT. Com efeito, a invocação de erro nos pressupostos (de facto ou de direito) do acto de liquidação do imposto em cobrança, designadamente no que toca à sua incidência subjectiva, é matéria que contende com a legalidade em concreto dessa liquidação, não podendo, por isso, ser objecto de discussão em sede de oposição à execução.

Torna-se, pois, claro que também esta segunda questão não se enquadra nos fundamentos de oposição previstos na alínea b) do nº 1 do art. 204º do CPPT.

O que nos levaria, em princípio, a chamar à colação a norma contida no art. 209º, nº 1, alínea b), do CPPT, segundo a qual o juiz rejeitará logo a oposição no caso de não tiver sido alegado algum dos fundamentos admitidos no nº 1 do artigo 204º.

Todavia, como tem sido reiteradamente salientado por este Supremo Tribunal, essa rejeição liminar deve ser cautelosamente decretada (Acórdão do STA de 12/09/2012 no proc. n.º 0995/11), pois «*o indeferimento liminar só terá lugar quando for de todo impossível o aproveitamento da petição inicial, uma vez que o princípio da pronúncia sobre o mérito se sobrepõe a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo. Assim, o despacho de indeferimento liminar só admissível quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e razoavelmente indiscutível, que torne dispensável assegurar o contraditório [...] e inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial» (Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil anotado, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, vol. II, pág. 373.)*

Daí que a jurisprudência tenha vindo a afirmar que o despacho de indeferimento liminar, dada a sua natureza “radical”, na medida em que coarctada à partida toda e qualquer expectativa de o autor ver a sua pretensão apreciada e julgada, encontrando a sua justificação em motivos de economia processual, deve ser cautelosamente decretado [...]» – Acórdão do STA de 18/06/2014, no proc. n.º 01549/13.

Ora, no caso *sub judice*, podemos observar que o tribunal *a quo* decidiu rejeitar a oposição sem tomar em consideração todos os fundamentos invocados pela oponente. Com efeito, lida a petição inicial, constata-se que para além dos fundamentos apontados e analisados na decisão recorrida, a oponente invocara ainda a nulidade da citação (cfr. artigos 24.º e 29.º da p.i.) e a caducidade do direito à liquidação do imposto por falta de notificação (cfr. artigos 31.º e 67.º da p.i.), quando há muito se encontra firmada a orientação jurisprudencial no sentido de que essa ausência de notificação – seja antes ou após o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação – configura *ineficácia* do acto tributário e constitui, por isso, fundamento de oposição à execução, enquadrável, respectivamente, nas alíneas i) e e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (cfr., entre outros, os Acórdãos proferidos por esta Secção de Contencioso Tributário em 2/02/2011, no proc. n.º 0803/10, em 28/09/2011, no proc. n.º 0473/11, em 20/06/2012, no proc. n.º 0378/12, em 26/09/2012, no proc. n.º 0251/12, e pelo Pleno da Secção em 20/01/2010, no proc. n.º 0832/08, em 7/07/2010, no proc. n.º 0545/09, e em 18/09/2013, no proc. n.º 578/13).

Neste conspecto, não pode manter-se a decisão que, julgando não ter sido invocado algum dos fundamentos previstos no artigo 204.º, n.º 1, do CPPT, indeferiu liminarmente a oposição. E, perante tal, deixa de se colocar, por prejudicada, a questão da convalidação da oposição numa distinta forma de processo, bem como a questão do convite ao aperfeiçoamento da respectiva petição inicial.

3. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância a fim de aí ser proferido despacho que não seja de indeferimento liminar pelos motivos em que se baseou o que foi impugnado neste recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Processo n.º 1659/13-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..... e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., identificada nos autos, na qualidade de responsável subsidiária, deduziu no TAF de Braga, oposição à execução fiscal n.º 0353200501126377 e aps., contra “B....., Lda.”, para cobrança coerciva de dívidas relativas a IVA, IRS e IRC, de 2005 e 2006, no valor de € 57.430,75, pedindo a suspensão da instância executiva e a extinção da execução.

Naquele Tribunal foi decidido julgar a oposição procedente, com a conseqüente extinção da execução, porquanto a Administração não logrou demonstrar o exercício, de facto, do cargo social para que a oponente havia sido nomeada, pelo que só restava concluir pela ilegitimidade da mesma, por falta de verificação dos pressupostos de que depende a efectivação da responsabilidade subsidiária.

2. Não se conformando, o Ministério Público veio interpor recurso para este Tribunal, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

I - A sentença ora impugnada considerou a recorrida parte ilegítima na execução fiscal somente por se não ter demonstrado a prática, em concreto, de actos de administração.

II - Todavia, tendo outorgado os seus poderes de gerência a um mandatário seu representante, através de procuração, não podiam os actos por ele praticados deixar de se repercutir na sua esfera jurídica, maxime no aspecto em causa nestes autos, o da responsabilidade subsidiária.

III - Decidindo em contrário, violou a sentença recorrida o disposto nos artigos 1178 e 258 do Código Civil, 252, números 5 e 6, do Código das Sociedades Comerciais, e 11, números 1 e 2, da LGT;

IV - Pelo deve ser revogada e substituída por outra que declare improcedente esta oposição e a autora parte legítima na execução fiscal.

No entanto, Vossas Excelências, como sempre, farão a melhor JUSTIÇA!

3. A recorrida veio produzir contra-alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

1ª A sentença proferida pelo Tribunal “a quo” não merece qualquer reparo ou censura, dado que aplicou e interpretou correctamente o direito aplicável aos factos dados como provados.

2ª Assim, bem andou o tribunal “a quo” ao ter considerado que a Recorrida é parte ilegítima na execução fiscal por não haver praticado quaisquer actos de gerência e por se haver entendido que a mesma tendo outorgado procuração a C....., no quadro factual que chegou ao conhecimento do Tribunal, o fez para se desvincular da sociedade devedora não podendo por isso, ser considerada responsável subsidiária.

3ª Aliás, atendendo à matéria de facto dada como provada nos autos e transcrita nas alegações (para cuja leitura por uma questão de economia de espaço se remete) que não foi sequer impugnada e, que por isto se considera assente, apenas se pode concluir que a Recorrida apenas aceitou ser nomeada gerente da sociedade devedora por mero favor ao seu irmão, que não podia usar o seu nome no giro comercial, sem que a mesma em momento algum tivesse intenções do exercício efectivo de tais funções.

4ª De acordo como Ministério Público, o simples facto de a Recorrida, ter outorgado procuração em favor do C..... é bastante para concluir pela sua responsabilização subsidiária.

5ª Porém, com o merecido respeito, não podemos concordar com tal entendimento.

6ª É que, resulta dos autos que a nomeação da Recorrida como gerente de direito se tratou de uma nomeação fictícia, pois era o seu irmão C..... o proprietário e titular da quota da sociedade devedora, sendo também ele que tomou a gerência efectiva da sociedade.

7ª Foi este aliás o circunstancialismo que levou a que o C..... exigisse da Recorrida a procuração que esta outorgou e pela qual esta lhe conferiu sem quaisquer restrições ou limitações, o exercício das funções de gerente.

8ª Ficou devidamente demonstrado nos autos que a procuração em causa foi feita e outorgada no interesse exclusivo do procurador. Era o procurador único interessado, porquanto foi a pedido deste que a Recorrida aceitou dar o seu nome para constituir a sociedade comercial devedora.

9ª Tanto mais que o procurador, seu irmão, havia lá sido anteriormente proprietário e titular de outra empresa do mesmo ramo.

10ª Acresce ainda, que as testemunhas apresentadas pela Recorrida foram decisivas em afirmar que a nomeação da Recorrida como gerente foi uma questão de mero favor, sem que nunca tenha existido a intenção de a mesma assumir essas funções, tanto que conforme demonstrou as não assumiu.

11ª Por outro lado, não merece qualquer censura o entendimento secundado na sentença e de acordo com o qual, não possa existir diferença de situações entre quem deixa outrem praticar actos de gerência sem se preocupar a emitir uma procuração e quem tem o cuidado de declarar que confere a outrem o poder de praticar actos de gestão em seu nome.

12ª Aliás, entendimento diferente redundaria em interpretação inconstitucional do disposto no artigo 24º n.º 1 da Lei Geral Tributária por violação do princípio da igualdade.

13ª Determina esta norma o seguinte: “Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas, entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”.

14ª Com o que, a responsabilidade subsidiária depende do exercício efectivo de administração/gerência no período a que a mesma se reporta, não bastando a mera qualidade de gerente de direito para que possa ser atribuída a responsabilidade.

15ª E assim sendo, dizer-se que caso determinada pessoa que foi nomeada gerente de direito não exerça efectivamente o cargo da gerência e o demonstre e tenha porém, declarado que confere a outrem o poder de praticar acto de gestão, deve por isso ser responsabilizada, enquanto que outra pessoa que nomeada gerente não exerce efectivamente o cargo da gerência e não confere poderes para praticar actos de gestão em seu nome não deve ser responsabilizada, violaria manifestamente o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.

16ª Acompanhamos assim, o entendimento do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que foi seguido pelo Tribunal “a quo”, e o qual damos aqui por reproduzido.

17ª Por todas as razões de argumentos indicadas a decisão do Tribunal “a quo” não merece qualquer censura, devendo manter-se a decisão proferida.

Deve o recurso interposto pelo Ministério Público ser julgado improcedente, mantendo-se a decisão proferida.

4. Cumpra apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Encontra-se a correr termos no Serviço de Finanças de Barcelos, o processo de execução fiscal n.º 0353200501126377 e aps., contra “B....., Lda.”, nipc., para cobrança coerciva de dívidas relativa a IVA, IRS e IRC de 2005 e 2006, no valor de € 57.430,75 — cfr. Processo de Execução Fiscal (PEF) apenso;

B) Da certidão da matrícula da sociedade - cfr. fls. 120 a 123 do pef. - cujo teor se dá aqui por reproduzida, consta para além do mais, o seguinte:

“(…)

Forma de obrigar: Necessária a intervenção de ambas as gerentes, ou de quem as represente.

ORGÃO(S) DESIGNADO(S):

GERÊNCIA:

A.....

Cargo:

Gerente

D.....

Cargo Gerente

(…)”

C) A 4.03.2005, por instrumento de procuração, lavrado no Cartório Notarial de Esposende, A....., ora oponente, na qualidade de gerente e em representação da sociedade executada constituiu procurador da sociedade sua representada C..... a quem concedeu poderes “PARA CONJUNTAMENTE com a sócio gerente D....., sem quaisquer restrições ou limitações, exercer as funções de gerente atribuídas à outra gerente A....., na referida sociedade “B....., Lda.”, A QUAL não possui bens imóveis, designadamente para obrigar a sociedade em todos os actos e contratos, em juízo e fora dele, como nos actos de mero expediente; (...)”

- cfr. fls. 145 a 147 do pef. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

D) A 4.04.2006, A....., ora oponente, cessou funções de membro do órgão social, por renúncia à gerência, facto registado pelo Av. 2 - Ap. 3/200604138 - cfr. fls. 120 a 123 do pef.;

E) A 8.03.2010, foi proferido despacho de preparação da reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, entre os quais a ora oponente - cfr. fls. 126 a 131 do pef., cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais; F) A 22.03.2010, a oponente exerceu o direito de audição - cfr. fls. 139 a 147, aqui reproduzidas para os devidos efeitos legais;

G) A 30.04.2011, foi proferido despacho de reversão contra a oponente, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais - cfr. fls. 168 e 169 do pef. - evidenciando-se o seguinte dos seus fundamentos:

“(…)”

O chamamento à execução destes contribuintes ocorreu, em virtude do primeiro constar como gerente na matrícula da sociedade e no cadastro fiscal, desde 2006.04.04, e as outras duas até essa data;

Despachado esse sentido da decisão, (...), tendo somente a potencial revertida A....., exercido o direito de audição prévia, (...), alegando, no essencial, o seguinte:

- apesar de constar como sócia-gerente na escritura de constituição da sociedade e no respectivo pacto social, nunca exerceu qualquer poder de gerência, já que esse cargo era exercido única e exclusivamente pelo identificado revertido C.....

- o exercício da gerência por parte daquele decorreu de procuração em que lhe concedeu poderes para o efeito;

- adianta desconhecer a situação da empresa em causa, designadamente, as dívidas em causa;

- a recorrente apenas deu o seu nome para que a sociedade se constituísse, não tendo qualquer responsabilidade pelos actos praticados pelo referido, C.....;

(…)”

Deste modo, a contribuinte em causa ao consentir que outrem (representante C.....) em seu nome praticasse os actos necessários ao normal funcionamento da actividade societária, fez com que tais actos se repercutissem na sua esfera jurídica (representada A.....), como se por esta tivessem sido praticados, (...), isto é, todos os actos praticados pelo representante eram-no não na qualidade de gerente mas tão só no de mandatário da gerente A.....;

- além do mais, refere que o valor de 510,00 € (IRC) que lhe está a ser imputado não o deverá ser, na medida em que já não era gerente da sociedade;

No entanto, a dívida em causa diz respeito a retenções de IRC-Prediais, do mês de Janeiro do ano de 2008, cujo prazo legal de pagamento terminava em 2006.02.20, portanto, dentro do período de gerência da visada.

Face ao exposto, cumpre decidir, assim:

Considerando que, os elementos constantes dos autos apontam no sentido de que foram os contribuintes, C..... (...), D..... (...) e A..... (...), quem exerceram a gerência da sociedade, (...).

Considerando que, face à presunção legal de culpa dos gerentes, (...),

Considerando que, não são conhecidos quaisquer activos penhoráveis à sociedade;

(...), passo a reverter a presente execução (...).”.

Face às diligências de fls., e estando concretizada a audição do(s) responsáveis subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra E....., (...).

FUNDAMENTOS DA REVERSÃO

Dos administradores, directores ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art.º 24.º/n.º 1/b) LGT]”;

H) A oponente, no período em questão, não assinou cheques, letras, contratos, escrituras ou quaisquer outros documentos, em nome da sociedade devedora;

I) Não fez quaisquer compras ou vendas;

J) Não admitiu nem despediu trabalhadores;

K) Não recebeu dinheiro de clientes nem pagou a fornecedores;

L) Não tomou decisões sobre pagamento ou não pagamento de impostos;

M) Não alienou património social,

N) A oponente, desde Maio de 2001 a 11 de Junho de 2010, era trabalhadora a tempo inteiro da sociedade “F....., Unipessoal, Lda.”, exercendo as suas funções de Brunideira — cfr. fls. 13 dos autos;

O) No sistema de Solidariedade e Segurança Social, constam extratos de remunerações recebidos pela oponente como trabalhadora da sociedade referida em N), para os períodos de 6/2002 a 02/2012 — cfr. fls. 150 a 154 dos autos;

P) A Oponente apenas aceitou constar como gerente da sociedade a pedido de C..... que não podia usar o seu nome no giro comercial.

De direito:

Perante a factualidade dada como provada o Mmo. juiz julgou a oposição procedente por se não ter demonstrado um dos requisitos da responsabilidade subsidiária – o exercício efectivo da gerência da devedora originária no período a que as dívidas respeitam.

Inconformado veio desta decisão interpor recurso o Mº Pº alegando que a sentença enferma de erro de direito por errónea interpretação e aplicação dos artigos 1178 e 252 do CC nºs 5 e 6 do artigo 252 do Código das Sociedades Comerciais e 11 nºs 1 e 2 da LGT.

A recorrida pugna pela manutenção do decidido.

Toda a questão consiste em decidir se no caso em apreço a oponente deve ser responsabilizada subsidiariamente dado que consta do título constitutivo da devedora originária como um dos seus gerentes e emitiu procuração bastante para esse exercício a terceiro que exerceu efectivamente a gerência.

Entende o mº juiz e a recorrida nele se louvando também que no caso dos autos a emissão da procuração constituindo seu bastante procurador da sociedade representada A..... foi efectuada com o propósito de a mesma se desvincular da sociedade não querendo ter qualquer intervenção pessoal na vida da empresa.

E retira essa conclusão da ponderação dos vários factos dados como provados e constantes do probatório da sentença recorrida considerando até que o conteúdo da procuração dada a sua amplitude é significativo de tal propósito.

Não restam dúvidas de que do ponto de vista jurídico e tendo em conta o instituto da representação que como dispõe o artigo 258 do Código Civil “o negócio jurídico realizado pelo representante em nome do representado nos limites dos poderes que lhe competem produz os seus efeitos na esfera jurídica deste último”.

E que a procuração é um modo de representação voluntária pois nos termos do artigo 262 do CC é um acto pelo qual alguém atribui a outrem voluntariamente poderes representativos.

Assim sendo a constituição de procurador bastante com a finalidade de exercer a gerência da sociedade devedora constitui também o contrato de mandato com representação nos termos do preceituado nos artigos 1157 e 1178 do Código Civil pelo que o mandatário tem o dever de agir não só por conta mas em nome do mandante a não ser que outra coisa tenha sido estipulada.

Também como bem refere o recorrente decorre das disposições conjugadas do preceituado nos n.ºs 5 e 6 do artigo 252 e n.º 2 do artigo 261 do Código das Sociedades Comerciais que é ilegal a representação no exercício do cargo de gerente nos termos amplos em que o mandato foi efectuado.

Pelo que em princípio pese embora o facto de se ter provado que a oponente pessoalmente nunca praticou actos próprios de gestão e administração em nome da devedora originária de que era gerente nominal de direito tal seria irrelevante perante o efectivo exercício da gerência do seu procurador dado que de acordo com os preceitos legais citados os actos praticados pelo mandatário de acordo com os poderes que lhe haviam sido conferidos na procuração produziram os seus efeitos na esfera jurídica do mandante.

Mas como bem salienta o m.º juiz “apoiado in Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado Vol III pp 473 e 474 não releva para efeitos de responsabilização subsidiária apenas o que abstractamente decorre dos termos dos preceitos legais mas antes in casu o que verdadeiramente decorre no que respeita às relações havidas entre a oponente e a sociedade devedora sob a capa legal assumida.

E o que ficou provado é que a constituição do mandato em termos até que a lei prescreve dada a sua amplitude é de per si demonstrativa da não intervenção da oponente na vida da sociedade pese embora a moldura jurídica possa aparentemente reflectir o contrário.

O que conjugado com os restantes factos constantes do probatório levaram o m.º juiz a concluir pelo não exercício da gerência da recorrida.

E nós entendemos face ao acima referido que esta decisão não merece censura.

Por tal razão acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 8 de Julho de 2015.

Assunto:

Impugnação de IRC. Falta de fundamentação. Sociedades SGHs.

Sumário:

- I — Estando em causa a liquidação baseada em relatório da Administração Fiscal o que se impõe para determinar se o acto está ou não fundamentado, é que os seus destinatários fiquem em condições de fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido para se chegar à liquidação.*
- II — Não enferma do vício de falta de fundamentação a liquidação suportada em mapa de apuramento DC22 de correcção e respectivo anexo, fundamentador das correcções efectuadas, documentos que se mostram e devem ter por suficientemente entendíveis pelo sujeito passivo.*

Processo n.º 1838/13-30.

Recorrente: A. . ., Imobiliária, S. A., e outras.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – RELATÓRIO

A..... Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, SA, melhor identificada nos autos, veio impugnar judicialmente a correcção à matéria colectável referente a IRC do exercício de 1990, no montante de 11.209.852\$00.

Por sentença de 21 de Agosto de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a presente impugnação improcedente por falta de fundamento legal.

Reagiu a recorrente, A..... Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, SA, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

«1. A sentença recorrida decidiu a improcedência da impugnação judicial que as ora Recorrentes dirigiram ao ex-Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (hoje Tribunal Tributário de Lisboa), em Março de 1995, contra a liquidação de imposto e juros subjacentes (documento n.º 8310018466).

2. Na sequência da decisão do TCA — Sul que ordenou a ampliação da matéria de facto, o tribunal a quo solicitou informação da Administração tributária a qual não logrou, minimamente, alterar os vícios do acto tributário.

3. Inexplicavelmente, o tribunal a quo com manifesto simplismo e «a despachar» (um processo de mais de 20 anos), que não se verificava o vício de falta de fundamentação e de violação de lei.

4. Ao fazê-lo, o tribunal avaliou mal os factos e aplicou incorrectamente o direito, o que merece a mais viva censura.

5. O tribunal a quo desprezou também o parecer da ilustre representante do Ministério Público, segundo o qual, «os documentos ora juntos aos autos pelo ERF, a (...), conjugados com os restantes elementos dos autos, não são susceptíveis de nos levar a conclusão diferente da que está presente na sentença na qual se decidiu haver falta de fundamentação do acto impugnado. Assim, sem mais delongas o nosso parecer é no sentido da procedência da impugnação».

6. Face a todos os elementos constantes dos autos e examinando a sentença em crise, constata-se que se mantém, de modo patente, a falta de fundamentação que já levava o tribunal a quo a apreciar e decidir favoravelmente a impugnação, por sentença de 11 de Dezembro de 2000.

7. Tendo a Fazenda Pública recorrido dessa decisão, o TCA-Sul, decidiu o recurso por Acórdão de 29 de Maio de 2007, no qual apontara que «... tem de concluir-se que não ficam cabalmente esclarecidas as razões que levaram à liquidação em causa e quais as correcções que lhe estão na base já que há diversa documentação, de datas diferentes, propondo diversas correcções, com diversos fundamentos e diversos valores sem que em concreto nos apercebamos de quais aquelas que efectivamente estão na base da liquidação impugnada».

8. Para responder a estas questões e suprir o eventual deficit instrutório, antes de formular um juízo definitivo de falta de fundamentação do acto, o TCA - Sul ordenou a ampliação da matéria de facto para averiguar se era possível “salvar” o acto impugnado com fundamentação coeva do mesmo.

9. Desde logo, o TCA - Sul questionou: «... qual a natureza que reveste aquela liquidação adicional? Anulação parcial?»

10. Sucede porém que os novos elementos trazidos para os autos pela Administração Fiscal (fls. 240 e seg.s) nada esclareceram sobre a natureza daquela liquidação.

11. Efectivamente, a Direcção de Finanças limita-se laconicamente a informar o tribunal que houve uma primeira liquidação e depois uma segunda liquidação (!), para além de juntar documentos de suporte, sem esclarecer definitivamente se, a existir uma liquidação posterior à ora impugnada, aquela «anulou, corrigiu a anterior ou liquidou adicionalmente imposto» (cf. despacho a fls. 237).

12. Assim, mantiveram-se as insanáveis dúvidas que tinham levado o tribunal a decidir pela procedência da liquidação.

13. As recorrentes opõe-se, assim, veementemente à apreciação jurídica e à decisão perfilhada pela sentença em crise.

14. As correcções subjacentes à liquidação foram enquadradas pela sentença como assentes numa interpretação da Administração tributária sobre a reavaliação do património imobiliário ao abrigo de legislação específica reguladora da actividade das SGIIs.

15. Mas este enquadramento colide com o probatório, segundo a qual parte das correcções em crise resulta da diferença entre a taxa de amortização de 2.5% aplicada pela impugnante e de 2%, corrigida pela fiscalização «Amortizações não aceites como custo nos termos do artº 32º do CIRC, por aplicação de taxa superior à devida».

16. Com efeito, a confusão da fundamentação é tão profunda que nem o tribunal se apercebeu do enquadramento legal dos factos que dá por provados, tudo num emaranhado de contradições patentes.

17. Acrescenta-se que, por este motivo, as Recorridas também não perceberam, de forma clara, toda a realidade que envolve a liquidação em apreço, discutindo na sua impugnação e nas peças subsequentes apenas certos elementos que integraram a mesma, como se evidencia do probatório, não lhe tendo sido permitida a apreciação do mérito substancial da totalidade da referida liquidação, designadamente, a suposta taxa de amortização de 2% vis a vis a de 2.5%, o que prejudicou a sua defesa, ao contrário do que vem dizer o tribunal, invocando a existência de uma fundamentação mínima.

18. In casu, há manifesto erro de julgamento pois que esta fundamentação é absolutamente insuficiente e incongruente.

19. De facto, decorre do probatório que houve vários apuramentos de resultados para efeitos fiscais no exercício, com diversos valores e que a Administração fiscal não foi capaz de demonstrar os seus motivos e a relação entre eles tendo apresentado como fundamento de uma liquidação as correcções propostas pela IGF, para um “segundo” apuramento.

20. Ficou provado que a A..... SGIIs foi objecto de uma inspecção, em Março de 1993 da IGF, cujo relatório foi enviado como fundamentação da liquidação.

21. Demonstrou-se porém que a matéria colectável da impugnante foi, já após essa fiscalização da I.G.F., i.e., em 7/09/1993, objecto de correcções que não emanam dessa fiscalização «resultante de erros não evidenciados na declaração» no montante de 19.350.000\$ nos quais se incluem 9.750.000\$ de reintegrações não aceites como custo por «aplicação de taxa superior à devida», e 9.600.000\$ de amortizações não aceites por incidirem sobre valor de imobilizado reavaliado ao abrigo do regime das SGIIs.

22. Também resulta dos autos que foi elaborada uma Modelo DC-22, dessa segunda fiscalização e que essa Modelo DC-22 não acompanhou a liquidação em crise. Mas que colossal confusão!

23. A sentença em crise vem decretar que não se verifica falta de fundamentação pretendendo suprir as dificuldades e a confusão e concomitância de liquidações relativas ao mesmo exercício, nos seguintes moldes: «Mas não tem razão» (a impugnante) «Na verdade o documento de correcção que deu origem à liquidação aqui em conflito (nº 8310018466) corresponde a um primeiro apuramento da correcção e resulta de erros não evidenciados na declaração, tendo neste apuramento sido corrigidos os valores referentes a amortizações não aceites como custo nos termos do artigo 32º 7 do CIRC, por aplicação de taxa superior à devida relativamente ao Edif. da (9.750.000.00\$) e ainda o valor referente a 40% do aumento das reintegrações referentes a reavaliação do imobilizado (...) (9.600.000.00\$) o que perfaz o valor de 19.350.000\$00».

24. Esta apreciação é meramente conclusiva, posto que isso não resulta do probatório, nem dos documentos constantes dos autos; tratam-se de ilações e construções que não são permitidas ao julgador ao iludir e suprir - sem qualquer sucesso aliás - as obscuridades da liquidação.

25. O tribunal, em lugar de proceder à anulação da liquidação, como lhe competia, face à total falta de fundamentação, aceitou a posição da AT com uma justificação aparente e grosseira, utilizando expressões passe partout.

26. Mas, ainda assim a decisão não consegue salvar o acto de liquidação em crise posto que o mesmo era, e é, totalmente obscuro.

27. Vale assim dizer, que no caso em apreço, a indicação dos mapas e de vários Modelos «DC 22» elaborados pelos serviços de fiscalização tributária da DGCI não foi esclarecedora para que as então impugnantes, ora Recorrentes, pudessem apreender qual o iter cognoscivo e valorativo da Administração tributária no âmbito da liquidação em crise nomeadamente porque indica um caminho que não leva aos mesmos valores.

28. No caso, tem de entender-se que a fundamentação externada pela administração fiscal não satisfaz o requisito de fundamentação exigível, do ponto de vista formal, sendo insuficiente porque não permite a reconstituição do iter cognoscitivo que determinou a decisão, dado que, a existência de contradições e insuficiências na fundamentação do acto decorre claramente do probatório e dos elementos integrados nos autos, bem como das Mod. DC-22 a que os autos se reportam.

29. Nesta conformidade, é jurisprudência unânime que uma das vertentes do dever de fundamentação previsto, entre outros, no artigo 77º da LGT e assegurado no artigo 268º da CRP, se consubstancia no dever de explicar o porquê de ser utilizado um determinado valor para determinação da matéria colectável em vez de outro, como se sublinha no acórdão do STA de 19 de Março de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 0890/08, do qual resulta que «[n]ão está fundamentado um acto de liquidação [...] em que foi aplicada uma margem de comercialização de 25% [...], sem nada se dizer sobre as razões da escolha dessa margem, em detrimento de qualquer outra» (cit. itálicos nossos).

30. No mesmo sentido, também o acórdão do STA de 21 de Novembro de 2012 esclarece «Se do teor da liquidação não consta qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação” - sequer que tal [diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G] -, o acto de liquidação adicional está ferido de vício de forma de falha de fundamentação, determinante da sua anulabilidade».

31. Acresce, que esta falta de fundamentação se continuou a verificar ao longo do presente processo judicial, inclusive clamorosamente na sentença que não explica porque é que considera que o acto está fundamentado e se atreveu — uma vez mais! — a remeter para uma série de documentos contraditórios...!

32. Assim, não existindo uma fundamentação clara, suficiente e completa, de facto e de direito, foi incorrecto o entendimento do tribunal a quo de manter o acto impugnado, posto que este se encontra manifestamente ferido do VÍCIO DE FORMA, razão pela qual se pugna pela revogação da sentença recorrida;

33. Acresce que a decisão a quo também aplicou mal o direito por entender que se devia corrigir, para efeitos fiscais, o aumento da amortização resultante da reavaliação efectuada em conformidade com o Decreto-Lei 237/87 na medida em que trata de uma norma que se enquadra na qualificação de “legislação de carácter fiscal” ao impor às SGIIs a obrigatoriedade de procederem a reavaliações.

Termos em que se deverá conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença e substituindo-a por uma decisão que anule o acto tributário, e tudo com as devidas consequências legais.»

Não foram apresentadas contra alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo parecer, no qual defende que pese embora as Recorrentes nas suas alegações questionem o entendimento sufragado na sentença recorrida sobre o enquadramento legal da matéria de facto vertida na sentença, o certo é que nas conclusões do recurso tal matéria é simplesmente omitida. Assim, em seu entender, as Recorrentes restringem a sua discordância com a sentença recorrida à questão da fundamentação do acto de liquidação e pronunciando-se quanto a esta questão entende que a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1990 que foi notificada à Recorrente está devidamente fundamentada, como decidiu a Mma. juiz “a quo” pelo que emite parecer no sentido de que a sentença recorrida deve ser confirmada e o recurso julgado improcedente.

Os Juizes Conselheiros desta secção do Contencioso Tributário do STA tiveram vista dos autos.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal a quo deu provada a seguinte factualidade:

A. A sociedade Impugnante, A..... Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, SA., com o NIPC, foi constituída com o objeto de arrendamento de imóveis próprios por ela adquiridos ou construídos e a prestação de serviços conexos — cfr. fls. 78 dos autos.

B. A constituição da sociedade foi autorizada por portaria publicada no D.R. — II Série n.º 287 de 15/12/87, por escritura realizada em 28/01/1988 no 15.º Cartório Notarial de Lisboa e publicada na III série do D.R., em 24/02/01988 (n.º 45) — cfr. fls. 88 dos autos.

C. Em Março de 1993, a sociedade foi objeto de inspeção levada a efeito pelos serviços da Inspeção Geral de Finanças, efetuado ao abrigo do art. 13.º do DL n.º 353/89 de 16/10, com origem na informação elaborada sobre um despacho do Secretário dos Assuntos Fiscais sobre matéria apreciada em anterior exame à escrita daquela empresa, tendo em vista o seu estudo face à evolução do regime jurídico das SGII - cfr. fls. 87/88 dos autos, não contestado.

D. No âmbito da ação inspetiva supra referida, foi verificado que:

“(…)

2.4. Actividade económica

A actividade económica dos anos de 1990 e 1991 constitui a continuidade da actividade que a empresa vinha desenvolvendo nos anos anteriores (...)

Quanto a tal actividade parece-nos importante que referir que constitui essencialmente em:

— Arrendamento do Edifício da Av., Lisboa, adquirido por realização em espécie do capital;

— Construção de 3 edifícios em Lisboa, destinados a arrendamento comercial, dos quais um foi alienado na fase final da construção das obras em 1990.

Já no decurso do presente exame à escrita, a “A.....” optou por renunciar ao estatuto de SGII, utilizando para tal a prerrogativa regulada pelo art.º 15 do D.L. n.º 135/91 de 4 de Abril, na redacção da Lei n.º 2/92 de Março (...)

3. VERIFICAÇÃO DO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE

(...)

3.2. Reavaliação

Utilizando a prerrogativa legal prevista na legislação reguladora da actividade das SGII, a “A.....” reavaliou o património imobiliário nos seguintes termos:

a) Ano de 1990

Neste ano a reavaliação foi efectuada nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do D.L. n.º 291/85 de 24.7, na redacção do D.L. n.º 237/87, de 12 de Junho, para o que requereu e obteve autorização superior (...) e incidiu sobre os seguintes bens imóveis (...):

— Edifício sito na Av., Lisboa, reavaliado com base no presumível valor de transacção atribuído (2 600 000 contos);

— Terrenos com projectos de construção aprovados ou onde estavam em curso obras de construção. Estão neste caso os terrenos localizados de Av. e Av., nos quais a avaliação efectuada teve em consideração critérios tais como importância de localização, volumetria permitida e tipos de utilização previstos os quais foram tomados em conjunto com outros factores influentes na determinação de presumíveis valores de construção, transacção e outros parâmetros que seriam determinantes no cálculo do valor dos terrenos. Do método adoptado foram atribuídos aqueles terrenos valores de, respectivamente, 1 900 000 e 1 200 000 contos.

A reavaliação efectuada nos termos expostos originou uma reserva de reavaliação no valor de 4 002 740 contos dos quais 1 646 593 contos referem-se ao terreno da Av., sendo que este valor foi anulado em 1991 por força do contrato de permuta de terreno celebrada com a Câmara Municipal de Lisboa (...).

b) Ano de 1991

(...)

Quanto à reavaliação do ano de 1990 na parte que respeita ao terreno da Av., parece-nos poder concluir-se pela não observância do princípio da prudência consignado no “POC” dado que, àquela data já era conhecida com razoável segurança a inaptidão daquele lote para construção (...)

Ainda sobre estas matérias cumpre-nos informar que a reserva de reavaliação foi mantida em conta adequada da rubrica capitais próprios e que para efeitos fiscais propõe-se correcções na matéria colectável porque as amortizações do exercício estão influenciadas pelos acréscimos referentes às reavaliações (...)

3.6. Renúncia ao estatuto de SGII

Na sequência da publicação do DL. n.º 135/91, de 4 de Abril, o órgão de administração da sociedade pugnou pelo interesse em continuar com o estatuto realçando, no entanto, a necessidade de proceder a uma significativa reestruturação da sociedade em face do património que possui e do que tem em construção” (...).

Aquela deliberação foi objecto de revisão passado cerca de 1 ano e o mesmo órgão de administração propôs a cisão-dissolução da sociedade como forma de, ao abrigo das prerrogativas previstas no art.º 15º do D.L. n.º 135191, de 4 de Abril, na redacção da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, renunciar ao estatuto de SGII. Na sequência daquela deliberação, foi elaborado projecto de cisão-dissolução, e submetido a registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa em 2 de Junho e, em assembleia geral de accionistas de 14 de Julho, foi deliberada a dissolução da sociedade, tendo do facto sido dado conhecimento à IGF, no prazo fixado no n.º 2 do artº 15 daquele Decreto-Lei (...)

4. VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - IRC

A análise em sede de IRC foi efectuada mediante testes por amostragem e incidiu sobre as contas de exploração (proveitos e custos) e de balanço, constando deste relatório as referências às contas que mereceram propostas de correcção ao lucro tributável.

a) Amortização do exercício

Conforme descrição a fls.. (...) a “A.....” procedeu à reavaliação do seu património imobiliário em 1990 e 1991 (para o caso releva o edifício da Av., Lisboa), sobre o qual praticou amortizações com base nos valores após reavaliação, como se expõe:

Ano de 1990

Valor de aquisição na constituição da sociedade (1) 750 000 000\$

Reavaliação em 1989 89 752 691\$

Outros valores imobilizados em 1990 2 651 267\$

Reavaliação em 1990 1 107 596 042\$

Soma 1 950 000 000\$

Amortização praticada (1 950 000 000\$ X 0.025) 48 750 000\$

Ano de 1990

(...)

Ora, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 29.º do CIRC e a alínea b) do n.º a do art.º 2º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, a amortização a considerar em cada um daqueles exercícios deveria ser de 18 816 282\$ (752 651 267\$ x 0,025), porquanto àqueles ajustamentos de valor do imobilizado não foram ainda atribuídas as características de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

Assim, e tendo em consideração que a “A.....” não procedeu ao acréscimo no quadro 06 do Anexo 22-A da declaração mod. 22 do CIRC, da diferença entre a amortização contabilística e fiscal, propõe-se que o lucro tributável dos exercícios de 1990 e 1991 seja aumentado nos seguintes valores;

1990 29 933 718\$

1991 (...)

e) Apuramento do lucro tributável

Em resultado do que se expôs anteriormente, propomos que o lucro tributável apresentado pela empresa nos anos de 1990 e 1991 seja corrigido nos seguintes termos:

	1990	1991
Lucro tributável apurado pela empresa		
Linha 52 do O.06 do Anexo 22-A	87 425 443\$	(...)
Correcções em resultado do exame:		
A acrescer	29 933 718\$	(...)
Amortizações do exercício (...)	-----	

	1990	1991
Correcções relativas a resultados de -- (...) exercícios anteriores (...)		
Deduções ao rendimento (...)	3 208 506\$	(...)
Alienação do imobilizado corpóreo - Mais-Valias (...)	296 111 015\$	(...)
Resultado fiscal apurado em exame à escrita	416 678 682\$	(...)

(...)

5. CONCLUSÕES E PROPOSTA

5.1. Conclusões

Do que antecede pode concluir-se que:

a) Quanto aos terrenos que a “A.....” deteve em 1990 e 1991 parece-nos que foram respeitadas as disposições legais em vigor naqueles anos porque para todos existiam projectos de construção e as obras já estavam em curso (...)

b) Em 1990 e 1991, a empresa procedeu à reavaliação do seu património imobiliário nos seguintes termos;

Em 1990, reavaliou ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do DL n.º 291/85, de 14.7, na redacção do DL n.º 237/87, de 12.6; e

Em 1991, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12.º do DL n.º 135/191, de 4.4 (...). Não obstante não terem sido ainda definidos aspectos tais como “coeficientes de correcção idêntico ao índice do custo de construção” a que a legislação faz apelo, parece-nos razoável a metodologia usada na determinação do coeficiente empregue na reavaliação a que procedeu no ano de 1991;

e) A “A.....” renunciou ao estatuto de SGII como lhe era permitido pelo DL n.º 135/91, tendo comunicado o facto à IGF no prazo previsto no n.º 2 do art.º 15.º do referido diploma

(...)

f) Decorrente verificação à situação tributária efectuada aos exercícios de 1990 e 1991, propomos acréscimo ao lucro tributável de IRC com os seguintes fundamentos (...):

- Amortizações não aceites fiscalmente por incidirem sobre o valor do imobilizado reavaliado ao abrigo de legislação específica das SGII;

- Impostos sobre lucros de exercícios anteriores;

- Deduções indevidas de rendimento de aplicações financeiras que não conferem esse direito.

- Ganho extraordinário (mais-valia na alienação de imobilizado corpóreo) em relação ao qual propomos que seja considerado resultado (ganho) operacional.

(...)

Tudo conforme fls. 87 e seguintes dos autos.

E. As propostas de correção supra obtiveram concordância do Diretor da Direcção Distrital de Finanças de Lisboa, conforme despacho proferido em 29/04/1994 — cfr. fls. 252 dos autos.

F. A matéria coletável da sociedade aqui impugnante foi objeto das correções em 07/09/1993 (Quadro 06 n.º de Apuramentos 1) no montante de 19 350 000\$ resultante de erros não evidenciados na declaração, que a seguir se referem:

APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS				
A ACRESCER			(...)	V.DAS CORRECÇÕES
5	Reintegrações e amortizações não aceites como custo (...)	205	+	9.750.000\$
	(...)			
18	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo (...)	218	+	9.600.000\$
	(...)			
25	Soma (+1 ...+ 24)	240	-	19.350.000\$
A DEDUZIR				
	(...)			
39	Soma (+ 26 +...38)			
APURAMENTO				
40	TOTAL DAS CORRECÇÕES (+25) – (+39)	261	+	19.350.000\$
41	LUCRO DECLARADO	262	+	87.425.443\$
42	LUCRO TRIBUTÁVEL CORRIGIDO +40) + (+41)	263	+	106.775.443\$

FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS

Quadro 18 – linha 5 – Amortizações não aceites como custo nos termos do art. 32.º n.º 1 do CIRC, por aplicação de taxa superior à devida relativamente ao Edif. Da Av. :

$$1. 1.950.000\$00 \times 25\% = 48.750.000.00$$

$$2. 1.950.000\$00 \times 2\% = 39.000.000.00$$

$$(1-2) \qquad \qquad \qquad 9.750.000.00$$

Linha 18 valor relativo a 40% do aumento das reintegrações referentes a reavaliação do imobilizado corpóreo não acrescido pelo Contribuinte no apuramento do lucro tributável nos termos do art.º 11.º do D.L 442-B/88 de 30/11 e alínea a) n.º 2 do art. 16.º do D. Regulamentar n.º 2/90 de 12 de janeiro:

1. AMORTIZAÇÃO DO EXERCÍCIO $1.950.000.000,00 \times 2\% = 39.000.000,00$

2. AMORTIZAÇÃO ACEITE COMO CUSTO $750.000.000,00 \times 2\% = 15.000.000,00$

3. AUMENTO DA REINTEGRAÇÃO RESULTANTE

DA REAVALIAÇÃO $39.000.000,00 - 15.000.000,00 = 24.000.000,00$

4. VALOR A ACRESCER NO APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL $24.000.000,00 \times 40\% = 9.600.000,00$

Tudo conforme consta do Mod. DC —22, preenchido e objeto de concordância do Diretor Distrital em 25/10/1993— cfr. fls. 153 a 155v dos autos.

G. As correcções constantes do DC-22 supra transcritas deram origem à liquidação adicional de IRC n.º 8310018466 de 08/11/19941 relativamente ao exercício de 1990— cfr. inf. de fls. 152 e fls 23 dos autos

H. Face às de correcção propostas pela Inspeção Geral de Fina, enunciadas em E. do probatório foi efectuado 2.º Apuramento (Quadro 6 da DC-22) da matéria colectável do sujeito passivo, aqui Impugnante, que a seguir se referem:

APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS				
A ACRESCER			(...)	V.DAS CORRECÇÕES
5	Reintegrações e amortizações não aceites como custo (...)	205	+	20.183.718\$
	(...)			
18	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo (...)	218	-	9.600.000\$
	(...)			
25	Soma (+1 ...+ 24)	240	-	10.583.718\$
A DEDUZIR				
	(...)			
29	Mais Valias Contabilísticas	241	-	296.111.015\$
	(...)			
35	Benefícios Fiscais	250	-	3.208.506\$
	(...)			
39	Soma (+ 26 + ...38)	260	-	299.319.521\$
APURAMENTO				
40	TOTAL DAS CORRECÇÕES (+25) - (+39)	261	+	309.903.239\$
41	LUCRO DECLARADO	262	+	106.775.443\$
42	LUCRO TRIBUTÁVEL CORRIGIDO +40) + (+41)	263	+	416.678.682\$

FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS

Quadro 18 – Campo 205 e campo 218

- 1- Ao abrigo da legislação específica das SGII o contribuinte procedeu à reavaliação do seu imobilizado, nomeadamente um edifício sito na Av., em Lisboa, tendo praticado amortizações com base nos valores após reavaliação, como se expõe:

ANO DE 1990

Valor de Aquisição (só edifício)	750.000.000\$
Realização em 1989.....	89.752.691\$
Outro valor imobilizado em 1990.....	2.651.267\$
Reavaliação em 1990.....	1.107.596.042\$
TOTAL.....	1.950.000.000\$

Amortização praticada $(1.950.000.000\$ \times 2,5\%) = 48.750.000\$$

Como a reavaliação não foi praticada ao abrigo de legislação de carácter fiscal, mas sim ao abrigo de legislação específica reguladora da actividade das SGII., não podem tais valores ser considerados no cálculo das amortizações fiscalmente permitidas, pelo que seria o valor o seguinte o valor aceite para efeitos fiscais:

Valor de Aquisição (só edifício)	750.000.000\$
Outro valor imobilizado em 1990	2.651.267\$
TOTAL	752.651.267\$

- Amortização fiscalmente permitida para 1990 — $(752.651.267\$ \times 2,5\%) = 18.816.282\$$ Donde resulta uma diferença em relação ao declarado de:

Ano de 1990 29.933.718\$

Este valor deveria ter sido acrescido ao Quadro 06 do Anexo 22 da Declaração Modelo 22 do CIRC de 1990, o que não foi o caso.

2-Através da análise interna à declaração Mod. 22 do ano de 1990, foi elaborado mapa de Apuramento DC-22 tendo sido corrigido a declaração nos seguintes montantes:

- Quadro 18 — Campo 205 (Reintegrações e amortizações não aceites como custo)

- correcção (+ 9.750.000\$00);
 - Quadro 18 - Campo 218 (40% do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação do imobilizado corpóreo)

- correcção (+ 9.600.000\$00).

Porém, não foi tomada em consideração a legislação reguladora das SGII, ao abrigo da qual o contribuinte procedeu à reavaliação. Daí não ser de acrescer ao lucro tributável os 40% sobre o valor do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação.

(...)

Assim deve esta situação ser reposta com a elaboração de um novo DC-22, com as correcções agora detectadas.

EM RESUMO:

ANO DE 1990

Quadro 18 - Campo 205

Correcções propostas pela IGF (+) 29.933.718\$00

Correcção do 1.º apuramento (-) 19.350.000\$00

(+) 20.183.718\$00

Quadro 18 - Campo 218

Correcção do 1.º apuramento (-) 9.600.000\$00

Tudo Conforme Consta de fls. 246 e seguintes dos autos.

1. As Correções supra deram lugar à liquidação adicional n.º 8310008241, no montante de € 969.780,47 (194 423 529\$00), efectuada em 05/04/1995, com data limite de pagamento em 26/07/1995, (face à correção da matéria coletável apurada no montante de 106. 775.443\$ - em €532 593,66 – para 416.678.682\$ - em 2 078 384, 50) — cfr. fls. 255 a 257 dos autos e inf a fls. 240 dos mesmos J. A sociedade Impugnante foi cindida e dissolvida por escritura pública lavrada no 15.º Cartório Notarial de Lisboa, em 22/10/1992, sendo ali referida que a:

«(...)“A..... — SOCIEDADE DE GESTÃO E INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA.” é uma sociedade com estatuto de “SGII” e foi constituída por escritura de vinte e oito de Janeiro de mil novecentos e oitenta e oito, (...), regendo-se pelo contrato social, pelas disposições aplicáveis do Código das Sociedades Comerciais e, em especial, pelo disposto no Decreto-Lei número cento e trinta e cinco/noventa e um, de quatro de Abril, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei número cinquenta e um/noventa e um de três de Agosto e pela Lei número dois de noventa e dois, de nove de Março».

Tudo conforme fls. 35 e seguintes dos autos (Doc. 2 à p.i.).

K. No documento supra, ficou ainda expresso que a sociedade ‘cindida — dissolvida’, usando a faculdade conferida pelo art. 15.º do citado D.L. n.º 135/91, pretende renunciar ao estatuto de SGII e transmitir a totalidade do seu património para três novas sociedades a constituir — cfr. fls. 35 e seguintes dos autos (Doc. 2 à p.i.).

L. As novas sociedades constituídas estão identificadas no documento a que nos vimos referindo como: “A..... — Imobiliária, SA.”, “B....., SA.” e “C....., SA.” — cfr. fla 35 e seguintes dos autos (Doc. 2 à p.i.).

3- DO DIREITO

Para se decidir pela improcedência da impugnação considerou a sentença recorrida o seguinte (destacam-se apenas os trechos mais relevantes com interesse para o presente recurso)

A..... IMOBILIÁRIA, SA., B....., SA., C..... SA., sociedades novas que sucederam à A.....-SOCIEDADE DE GESTÃO E INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA, sociedade cindida por escritura pública de 22.10.1992, na modalidade de cisão-dissolução, vêm ao abrigo dos artigos 111º do CIRC, 22.º (2), 120.º e 123.º e seguintes do CPT e 62.º 1 a) do ETAF, impugnar judicialmente a liquidação de IRC do exercício de 1990 no montante de 11.209.852\$00.

Dizem que a liquidação contestada advém das correcções à matéria colectável levadas a efeito pelos Serviços da Administração Fiscal em virtude de a A..... SGII, SA ter procedido à reavaliação do imobilizado com base no art.º 10.º do DL 237/87 12/6, por entenderem que deveria ter ocorrido, para efeitos fiscais, a correcção do aumento da amortização resultante da reavaliação, porquanto àquela não foi atribuída a característica da reavaliação ao abrigo da liquidação de carácter fiscal.

Como causa de pedir as impugnantes alegam.

> Vício de forma por falta de fundamentação ou fundamentação insuficiente

Dizem que, para fundamentar o ato de liquidação, a Administração Fiscal juntou diversos pareceres inconsistentes entre si, indicando de forma pouco clara a forma como se corrigiu a matéria coletável.

Consideram que, em vez de ter acrescido à matéria coletável o valor de 20.183.718 (29.933.718 — 9.600.600), como pareceria propor a fundamentação posterior ao relatório da IGF, a Administração Fiscal veio a corrigir a matéria colectável em 19.350.000\$00, sendo certo que tanto a IGF como os restantes serviços da Administração Fiscal propunham outras correcções à matéria colectável.

Conclui no sentido de que, o ato se acha, assim, ferido por vício de forma, face à inexistência de fundamentação clara, suficiente em completa carecendo, consequentemente de anulação. - Vício de violação de lei.

Invoca erro nos pressupostos, na medida em que ao supostamente assentar em determinados factos, retira ilações contrárias ao disposto na lei.

Diz que o DL 237/89 veio impor às SGIIs a obrigatoriedade de proceder a reavaliações com periodicidade de dois anos e que da conjugação do art. 12.º do Dec. Lei n.º 135/91 e do 29.º (1) b) do IRC e dos próprios diplomas no seu conjunto resulta que se permitia àquelas sociedades a reavaliação dos seus ativos de acordo com o seu novo valor, com implicação na respectiva tributação.

Conclui dizendo que, em caso de dúvida, sempre a Administração se deveria ter absterido de praticar o ato de que se impugna em atenção aos mais elevados princípios por que se deve pautar a sua atividade, em respeito pela legalidade tributária de justiça e segurança jurídica.

Pede a anulação do ato impugnado por vício de forma, atenta a fundamentação insuficiente e obscura que fundamentou a liquidação e subsidiariamente por vício de violação de lei, com as devidas consequências legais.

Juntou seis documentos.

Arrolou testemunhas, para ouvir, caso fosse considerado necessário.

Por despacho do Director Distrital de Finanças foi considerado mantido o ato impugnado e os autos remetidos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa — cfr. fls. 141 a 144 dos autos.

Foram prestadas informações oficiais pela Repartição de Finanças do 2º Bairro Fiscal de Lisboa, por determinação judicial — cfr. fls. 191 a 197 dos autos.

Admitida liminarmente a impugnação, foi cumprido o disposto no art. 131.º n.º 1 do CPT.

O ilustre Representante da Fazenda Pública vem pugnar pela total improcedência do pedido com as consequências legais por considerar que não se verificam os vícios elencados na petição inicial e ainda porque, em seu entender, a reavaliação do património resultante da aplicação do disposto no art. 10.º do Decreto Lei 237/87 é destituída de consequências fiscais — cfr. fls. 146 a 150 dos autos.

Os autos foram com vista ao Digno Magistrado do Ministério Público, que se manifesta pela improcedência do pedido.

Em 11/12/2000, foi proferida sentença no sentido da procedência do pedido e da anulação do ato impugnado, por vício de forma - ausência de fundamentação.

Esta decisão foi objeto de recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que se pronunciou em 29/05/2007, anulando a sentença recorrida e determinou a baixa do processo à 1ª instância para ampliação da matéria de facto a partir de diligências probatórias tendentes, além do mais, ao cabal esclarecimento da natureza que reveste a liquidação a que se reporta a nota de apuramento efectuada pela AT em 08/11/1994, ou seja, a que foi efectuada posteriormente à DC-22 elaborada em segundo lugar (21/04/1994).

Atentos os contornos factuais plasmados nos articulados, bem como o peticionado, afigura-se que as questões centrais a dilucidar, uma de ordem formal e outra substancial, se prendem:

> A primeira com a análise do vício de forma por ‘falta ou insuficiente fundamentação’,

> E a segunda respeita ao vício de violação de lei, no que se reporta à reavaliação anual específica para as SGIIs instituída pelo Dec. Lei n.º 237/87 e 135/91.

II. SANEADOR

(...)

III. Fundamentação

(...)

De Direito

A liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, aqui em conflito, assenta numa interpretação da Administração Tributária, segundo a qual a Impugnante no exercício de 1990, procedeu à reavaliação do seu património imobiliário ao abrigo de legislação específica reguladora da actividade das SGIIs, mas sem carácter fiscal.

A Impugnante insurge-se contra a liquidação arguindo vícios de forma consubstanciado na falta de fundamentação e de substância por violação de lei.

Assim e na sequência do estatuído nos artigos 124.º do CPPT, e 660.º do CPC, importa prioritariamente proceder à apreciação dos vícios formais que vem alegados e que, a verificar-se, poderão conduzir à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado.

1. Falta de Fundamentação — Breve referência

Em matéria relacional entre os cidadãos e a Administração o art. 268.º da CRP vem consagrar diversos direitos fundamentais de natureza análoga aos direitos liberdades e garantias estatuídos no art. 17.º do mesmo texto constitucional, entre eles o direito de fundamentação dos atos administrativos, que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.

Imbuído do espírito deste comando constitucional (art. 268.º n.º 2 da CRP da revisão de 1982), o Decreto-Lei n.º 256-A/77, (Referia-se na alínea a) do art. 1.º daquele Dec. Lei que, “para além dos

casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente neguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afectem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções) já atribua importância ao princípio da fundamentação do ato administrativo, ali qualificado como sustentáculo da legalidade administrativa, do princípio da imparcialidade na sua vertente de necessária ponderação dos interesses em jogo e como instrumento fundamental da garantia contenciosa [⁵ (5) Atentas as principais finalidades que visa acautelar facilmente se depreende que na área tributária reveste particular importância a perspectiva da fundamentação como pilar de acesso à garantia contenciosa, desde logo, pelo elevado grau de vinculatividade que lhe preside.]

Sendo o ato tributário uma subespécie da categoria de ato administrativo são-lhe plenamente aplicáveis as considerações anteriormente tecidas.

Neste mesmo contexto estatua à data dos factos o artigo 82º do CPT [⁶ (6) Em vigor na ordem jurídica desde 01/017/1991, com aplicação aos processos pendentes em tudo quanto não for contrariado pelo Decreto Lei que o institui — art. 2.º do DL n.º 154/91 de 23/04 e conseqüentemente, com força obrigatória à data da realização da ação inspetiva.], que, cito:

“A fundamentação dos actos tributários conterà, ainda que de forma sucinta, as disposições legais aplicadas, bem como a qualificação e quantificação dos factos e as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto.”

Ora o princípio da fundamentação dos atos tributários obteve largo acolhimento da jurisprudência dos tribunais superiores [⁷ (7) Vide a título de exemplo o Acórdão do STA 2. Secção proferidos em 20/01/2003 no processo n.º 01099/03, in <http://www.dgsi.pt> de que transcrevo parte do Sumário:

“I - A fundamentação do acto tributário tem de extremar-se mediante um discurso contextual (parte integrante do próprio acto e dele coeva), formal, acessível, congruente e suficiente para dar a conhecer ao contribuinte, pressuposto este como um contribuinte normal colocado nas circunstâncias concretas do recorrente, as razões de facto e de direito que levaram a AT a praticá-lo, permitindo-lhe optar esclarecidamente entre conformar-se com tal acto ou reclamação graciosa ou contenciosamente.

II - A exigência da densificação do discurso fundamentador do acto tributário varia em função do tipo do acto, da participação ou não do contribuinte no procedimento da sua formação e na razão da divergência existente entre a posição do contribuinte e a da AT

III - Atento o carácter instrumental do fim prosseguido pela fundamentação do acto tributário, a suficiência da fundamentação deve aferir-se pelo comprometimento da possibilidade de impugnar. VI (...)]” e da doutrina justificado com razões de vária ordem mas primordialmente porque só a exteriorização dos fundamentos do ato permite ao seu destinatário aperceber-se dos motivos por que a decisão foi num, e não em outro sentido, e nessa medida aceitar ou contestar.

Assim a fundamentação é indispensável para que a legalidade do ato possa ser controlada, quer seja pela via hierárquica, quer pela contenciosa.

Apreciação

Ora na situação em apreço, questionam-se as correções efetuadas pela Administração Tributária face aos fundamentos apurados em ação de fiscalização levada efeito pela Inspeção Geral de Finanças e a questão é a de saber se aqueles (fundamentos), correspondem às exigências contidas na lei, ou seja, se são congruentes e apreensíveis as razões que levaram Administração a corrigir os elementos declarados Dela sociedade.

Vejamos em concreto:

Vem arguido que para fundamentar o ato de liquidação, a Administração Fiscal juntou diversos pareceres inconsistentes entre si, indicando de forma pouco clara a forma como se corrigiu a matéria coletável.

E que, em vez de ter acrescido à matéria coletável o valor de 20.183.718 (29.933.718 — 9.600.600), como pareceria propor a fundamentação posterior ao relatório da IGF, a Administração Fiscal veio a corrigir a matéria colectável em 19.350.000\$00, sendo certo que tanto a IGF como os restantes serviços da Administração Fiscal propunham outras correções à matéria colectável.

Mas não tem razão

Na verdade o documento de correção que deu origem à liquidação aqui em conflito (n.º 8310018466) corresponde a um primeiro apuramento de correção e resulta de erros não evidenciados na declaração (pontos F. e G. do probatório), tendo neste apuramento sido corrigidos os valores referentes a amortizações não aceites como custo nos termos do art. 32.º n.º 1 do CIRC, por aplicação de taxa superior à devida relativamente ao Edif. da Av. (9.750.000.00) e ainda o valor referente a 40% do aumento das reintegrações referentes a reavaliação do imobilizado corpóreo não acrescido pelo contribuinte no apuramento do lucro tributável nos termos do artº 11.º do D.L 442-B/88 de 30/11 e alínea a) n.º 2 do art. 16.º do D. Regulamentar n.º 2/90 de 12/01 (9.600.000.00), o que perfaz o valor de 19.350.000\$00.

As correções propostas pela Inspeção Geral de Finanças vieram a dar origem a um segundo Apuramento e conseqüentemente a uma nova liquidação (n.º 8310008241) e nesta sim, foi acrescido à

matéria colectável o valor de 20.183.718\$00, correspondente ao valor proposto pela IGF (29.933.718\$00), menos o valor considerado no 1.º apuramento (19.350.000\$00) – pontos H e I do probatório.

Do exposto somos forçados a concluir que não tem, a impugnante qualquer razão quanto à sua pretensão anulatória dos actos tributários vertentes.

Na verdade e independentemente de, com ela se concordar ou não, assiste-se, nos documentos de correção, à descrição pormenorizada dos factos que lhe estão na origem, decorrendo com meridiana clareza não somente a motivação, como a própria fixação segregada dos valores da base de incidência.

Sendo também verdade que a Impugnante as entendeu dando disso conta em todos os articulados com se apresentou na defesa dos seus argumentos, quer seja na reclamação administrativa quer na petição inicial que deu origem aos presentes autos.

Acresce referir que, como sobejamente tem sido asseverado, a não notificação ao contribuinte da fundamentação de um acto tributário de liquidação adicional, quando tal fundamentação existe e não se encontra viciada, não constitui causa invalidante do respectivo ato tributário. Trata-se, outrossim, de uma irregularidade geradora da ineficácia da notificação.

Assim e uma vez que, no caso em análise, ficou provado que a fundamentação do(s) ato(s) tributário(s) existe e é clara, suficiente e congruente, improcede este argumento.

2. Vício de violação de lei.

Vem ainda invocado erro nos pressupostos de facto e de direito na liquidação, por considerarem indevida a correção decorrente da reavaliação do seu património imobiliário nos termos das normas aplicáveis à reavaliação anual específica para as SGIIs e expressa na lei nos Decretos Leis n.º 237/89 e 135/91, por entenderem, contrariamente à posição da Administração Fiscal, que aquela tem carácter fiscal.

Verifico que sobre esta matéria já foram proferidas decisões pelos tribunais superiores.

Acompanhamos a posição assumida pelo TCA sul em 30/10/2007 no Rec. n.º 1665/07, estando aí em causa uma liquidação do exercício de 1989, sendo ali como aqui as mesmas Impugnantes, termos em que, por facilidade, se transcreve a parte do referido acórdão que se reporta a esta matéria:

(...)

O Decreto-Lei n.º 291/85, de 24/07, dentro da proclamada preocupação de ajudar a solucionar os problemas que o sector imobiliário atravessa, veio regular a criação de sociedades de gestão e investimento imobiliário (SGII), conferindo-lhe a natureza de instituições parabancárias, de modo a obter-se um novo instrumento legal de dinamização daquele mercado cujo objecto essencial era o arrendamento de imóveis por si construídos ou adquiridos (cfr. preâmbulo).

Todavia, a constituição dessas instituições parabancárias, ficou condicionada a autorização do Ministro das Finanças e do Plano, e, tendo em vista a sua contribuição que viessem a dar ao fomento do investimento imobiliário e desenvolvimento económico, considerou-se que as novas sociedades deveriam ficar sujeitas a regras específicas que as tomassem particularmente sólidas e merecedoras da confiança do público.

E com essa teleologia que no artº 10º do aludido diploma se instituíram as regras da reavaliação do património das SGII, determinando-se que:

“1.- As SGII poderão proceder anualmente à reavaliação do seu património imobiliário, nos termos a definir em cada exercício, por portaria do Ministro das Finanças e do Plano.

2.- As SGII deverão explicitar anualmente o montante da reavaliação efectuada, nos termos do número anterior, criando a respectiva reserva.

3.- Não é permitida a distribuição de reservas de reavaliação e de mais-valias potenciais’

Por outro lado, aquele diploma legal consagrava no seu artº 15º os benefícios fiscais de que fruíam as SGII.

O artigo 10 do Decreto-Lei 291/85 na redacção introduzida pelo Decreto-Lei 237/87 E que é o regime aplicável ao caso dos autos, em que está em causa o exercício de 1989., (e não o artigo 10 do Decreto-Lei 237/87 como se escreveu no processo, nomeadamente na sentença), diploma que eliminou a qualificação das SGII como entidades parabancárias e alargou o âmbito da sua actividade, dispunha:

“1 - As SGII procederão à reavaliação do seu património imobiliário nos seguintes termos:

a) Com periodicidade de dois anos, pelo recurso a dois peritos independentes, nomeados com a concordância dos Ministros das Finanças e das Obras Públicas, Transportes e Comunicações;

b) No ano que medeia entre duas avaliações consecutivas, pela aplicação de um coeficiente de correção idêntico ao índice do custo da construção correspondente ao período de doze meses terminado em Setembro do ano a que respeita a reavaliação.

2 - A reavaliação do património imobiliário dará lugar à criação da respectiva reserva, cuja contabilização se processará nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

3 - Não é permitida a distribuição de reservas de reavaliação.”

Conforme declaração expressa vazada no seu preâmbulo, o legislador manteve os incentivos fiscais estipulados pelo artigo 15º do Decreto-Lei n.º 291/85, de 24 de Julho e pelo Decreto-Lei n.º 211-A/86, de 31 de Julho.

Porém, através do Decreto-Lei n.º 135/91, de 4 de Abril, o legislador veio proceder à revisão global do regime jurídico das SGII, justificada, na vertente fiscal, pelo facto de, encontrando-se as SGII especialmente vocacionadas para actuar na área do mercado de arrendamento para habitação, se considerar apropriado conceder às SGII que venham a ser autorizadas após a entrada em vigor do presente diploma um conjunto de incentivos fiscais que as induza a privilegiar, no desenvolvimento da sua actividade, o arrendamento para habitação. Nesse sentido, a norma revogatória constante do artigo 16º desse diploma, excepciona o artigo 15º do DL 291/85, de 24 de Julho.

E quanto à reavaliação do património das SGII, estipula o art.º 12º que:

“1 - As SGII poderão proceder à reavaliação do seu património imobiliário nos seguintes termos:

a) Com periodicidade mínima de dois anos, pelo recurso a dois peritos independentes, nomeados com a concordância dos Ministros das Finanças e das Obras Públicas, Transportes e Comunicações;

b) Nos anos que medeiam entre duas avaliações consecutivas, pela aplicação de um coeficiente de correcção idêntico ao índice do custo da construção correspondente ao período de 12 meses terminado em Setembro do ano a que respeita a reavaliação.

2 - A reavaliação do património imobiliário dará lugar à criação da respectiva reserva, cuja contabilização se processará nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

3 - Não é permitida a distribuição de reservas de reavaliação.”

Sendo esta a evolução do quadro legal do regime de reavaliação do património que se sucedeu no tempo, vejamos agora as consequências que o mesmo acarreta para o caso vertente tendo em conta a temporalidade dos factos - 1989.

Já se viu que a AT considerou que na legislação das SGII estão compreendidos objectivos fiscais, expressos na redacção do artº 15º do DL 291/85, de 24/07, posteriormente alterado pelo DL 211- A/86, de 31/07, com a epígrafe “Benefícios Fiscais” normativo mantido pelo DL 237/87, de 12/06. Uma vez que tal legislação não contém qualquer normativo relativo à reavaliação do imobilizado, considera a AT que é aplicável o regime geral pelo que, as reavaliações em apreço estão abrangidas pelo regime definido pelos artigos 29, n.º 1, aI. b) do CIRC e artº 2º, n.º 1, aI. b) do Dec.Reg. 2/90, de 12/1.

Segundo o artigo 29 do CIRC:

“1 - Para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização definidas no decreto regulamentar que estabelecer o respectivo regime aos seguintes valores:

a) Custo de aquisição ou custo de produção;

b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; (...) Assim, a quota anual de reintegração e amortização que pode se aceite como custo fiscal do exercício é a que resulta da aplicação da respectiva taxa ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

O certo é que a AT não justifica a não aceitação para efeitos fiscais o valor do acréscimo das amortizações referentes à reavaliação, apenas na falta de menção aos “efeitos fiscais” na legislação aplicável, aduzindo também (vd. fls. 41 vº) que “... ainda não foram definidos aspectos importantes tais como “o índice do custo de construção” a que alude a alínea b) do n.º 1 do artº 10º, bem como a contabilização da reserva e os efeitos fiscais”

Esse entender e proceder da AT não nos merece censura, aliás, na senda do douto parecer do EPGA.

Na verdade, ainda que se deva reconhecer que o Decreto-Lei 291/85 é “legislação de carácter fiscal” até porque em alguns dos seus artigos regula os benefícios fiscais de que passam a usufruir as sociedades de gestão e investimento imobiliário (SGII) criadas ao seu abrigo, concordamos com a posição da Administração Fiscal, no sentido de que, em 1989 não tinha ainda sido fixados os “efeitos fiscais” da reavaliação a que se referia o citado artigo 10.

É que, como se vê dos normativos supra transcritos, mormente o n.º 2 do artº 10º os termos da contabilização da reserva criada com essa reavaliação deveriam ser definidos por portaria do Ministro das Finanças e essa portaria nunca foi publicada.

A ser assim, como é, a norma que permitia a reavaliação, por falta de regulamentação, ainda não tinha entrado em vigor, para efeitos fiscais, quando a reavaliação foi efectuada.

Só em 1991, com a publicação do Decreto-Lei 135/91 de 4 de Abril, que revogou o citado n.º 2, tal situação foi ultrapassada, o que, de resto, a AT veio a reconhecer quando, a fls. 104 se diga que, em relação a uma situação de 1992, por aplicação do Decreto-Lei 135/91, a correcção tenha tido em conta “legislação fiscal”

Donde que, em 1989 não se encontravam regulamentados os efeitos fiscais da reavaliação efectuada com base no artigo 10 do Decreto-Lei 291/85 (na redacção do Decreto-Lei 237/87), pelo que a liquidação que não aceita tal reavaliação para efeitos fiscais não sofre de qualquer ilegalidade”.

Apreciação

A situação em apreço reporta-se ao exercício de 1990.

Assim e tendo o Dec. Lei n.º 135/91 de 04/04, entrado em vigor na ordem jurídica portuguesa em 02/01/1991, por força do art.º 17.º do próprio, forçoso se torna concluir que o mesmo não tem repercussões, também, no caso em apreço e por conseguinte a liquidação bem andou a Administração Tributária na correcção efectuada.

Nestes termos e com os fundamentos enunciados no acórdão citado, soçobram, os argumentos esgrimidos.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, e sem necessidade de mais considerações e nos termos dos normativos aplicáveis, julgo a presente impugnação improcedente por falta de fundamento legal.”

DECIDINDO NESTE STA:

A primeira questão que se coloca é a de saber se a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1990 com o número 8310018466 datada de 08/11/1994 constante de fls. 23 dos autos, a qual foi oportunamente notificada à(s) Recorrente(s), está devidamente fundamentada como decidiu a Mma. juíza “a quo”, ou se ao invés essa fundamentação é deficiente e confusa de forma a que o seu destinatário não perceba quais as razões que conduziram à tributação e respectivos valores, como vem alegado em sede de recurso.

A nosso ver, em face dos termos do documento de fls. 153 a 155 - declaração modelo DC-22 - e designadamente das anotações apostas no verso do mesmo, que receberam o aval do senhor director de finanças expresso em 25/10/1993, resulta claro que a liquidação impugnada resultou de correcções à matéria tributável no valor de 19.350.000\$00. E que essas correcções decorrem do facto de o sujeito passivo ter efectuado amortizações não aceites como custo, por no entender da Administração Fiscal ter aplicado taxa superior à devida, e de ter considerado o valor de reintegrações resultante de reavaliações que a AF considerou não relevar para efeitos fiscais, como se deixou expresso na sentença recorrida onde se considerou também que a impugnante apreendeu o sentido dessas correcções, pois “*disso deu conta em todos os articulados*” e na forma como apresentou os seus argumentos e concluiu que a fundamentação do acto tributário é clara, suficiente e congruente.

Mas, para as Recorrentes em sede do presente recurso o acto de liquidação em causa *continua a não estar devidamente fundamentado (e a seu ver a sentença também não explica porque é que considera que o acto está fundamentado) sendo que não existindo uma fundamentação clara, suficiente e completa de facto e de direito foi incorrecto o entendimento de manter o acto impugnado.*

Por último, invocam igualmente as Recorrentes que a sentença aplicou mal o direito por entender que se devia corrigir, para efeitos fiscais, o aumento da amortização resultante da reavaliação efectuada em conformidade com o Decreto-Lei 237/87.

Resulta claro dos autos e, do probatório fixado na sentença recorrida, que as Recorrentes ao apresentarem a impugnação judicial formularam como pretensão a anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1990 no valor de 11.209.852\$00, que lhes havia sido notificada em 13/12/1994. E que, na sequência da notificação da referida liquidação as Recorrentes apresentaram um pedido de certidão sobre a fundamentação da liquidação.

Todavia já não resulta claro que documentação foi remetida às Recorrentes na sequência do referido pedido de certidão. Com a petição as Recorrentes juntaram um parecer jurídico e diversa documentação designadamente a relativa ao relatório dos Serviços de Inspeção, relatório esse que de acordo com a factualidade dada como assente na sentença recorrida propõe correcções à matéria colectável da Recorrente para o ano de 1990, mas que deram origem a outra liquidação que não a liquidação impugnada nos autos.

Com efeito, a liquidação objecto de impugnação (com o n.º 8310018466) tem como fundamento o documento de fls. 153 a 155, do qual consta (verso de fls. 155) a respectiva fundamentação. Todavia este documento não foi junto pelas Recorrentes aquando da apresentação da acção de impugnação judicial. Motivo pelo qual a aparente incongruência da fundamentação invocada pelas Recorrentes assente no desfazamento entre os termos da liquidação e as correcções propostas no relatório dos Serviços de Inspeção em que assentou a elaboração do segundo DC22. Mas, reitera-se, dúvidas não ocorrem, agora, depois da ampliação da matéria de facto sustentada na diversa documentação aportada para os autos e não obstante a resposta indirecta da Administração Tributária constante de fls. 240 dos autos às questões suscitadas pelo despacho judicial de fls. 237 dos mesmos autos de que a liquidação impugnada resultou de correcções ao lucro tributável no valor de 19.350.000\$00. E que essas correcções decorrem do facto de a Recorrente ter efectuado amortizações não aceites como custo, por ter aplicado taxa superior à devida, no entender da Administração Fiscal, e de ter considerado o valor de reintegrações resultante de reavaliações que a AF considerou não relevar para efeitos fiscais. Depois, e

após análise externa e relatório da Inspeção Geral de Finanças, ocorreu uma posterior alteração, para mais, do lucro tributável e extraída uma 2ª liquidação com o n.º 8310008241 de 04/05/1995 assente no segundo mapa de apuramento DC22 elaborado em 21/04/1994 (este, por sua vez, assente no anexo que consta de fls. 248 a 251) no qual, patentemente, se verifica a fls. 247 dos autos que este segundo mapa de apuramento DC22, parte, para encontrar o novo lucro tributável corrigido, do valor de 106.775.443 escudos que é exactamente o valor para o qual tinha sido corrigido o lucro tributável no primeiro mapa de apuramento DC22 elaborado em 14/09/1993. A primeira liquidação que agora nos ocupa não foi, portanto, anulada uma vez que se considerou no segundo mapa de apuramento DC22 não o valor declarado inicialmente pelo sujeito passivo (87.425.443 Escudos) mas antes o valor encontrado na primeira correcção ao lucro tributável.

A primeira liquidação a que nos vimos referindo, objecto único dos presentes autos, não é/pode ser fundamentada no relatório dos Serviços da Inspeção Geral de Finanças, o qual se concluiu não ter dado origem à mesma. Ora, a informação constante de fls. 240 dos autos apesar da sua “insuficiência” teve o mérito de muito claramente evidenciar aquilo que foi expresso na matéria de facto dada como assente na sentença recorrida; ou seja que a AT realizou duas correcções à matéria tributável:

a) Uma primeira decorrente de análise interna, na qual foi alterado o lucro tributável de € 436.076,27 para € 532.593,66 e que deu origem à liquidação adicional n.º 8310018466, datada de 08/11/1994, objecto dos presentes autos; e

b) Uma segunda decorrente de análise externa, na qual foi alterado o lucro tributável de € 532.593,66 para € 2.078.384,50 e que (a fazer fê na informação prestada no âmbito das diligências instrutórias encaetadas com vista à ampliação da matéria de facto determinada pelo acórdão do TCA- Sul de 29/05/2007) a mesma deu origem à 2ª liquidação adicional com o n.º 8310009241, datada de 04/05/1995.

Mas, para justificar a alegada falta ou obscuridade da fundamentação as Recorrentes continuam a invocar a incongruência entre o relatório elaborado pela Inspeção Geral de Finanças relativo à análise externa que pretensamente deu origem à 2ª liquidação a qual não está em causa nos autos, e a primeira liquidação, objecto da presente impugnação. Sucede que esta última tem por base o mapa de apuramento modelo DC 22 que constitui fls. 153 e 154 dos autos e por isso falecem, por completo tais argumentos porque assentes em pressupostos errados e, mesmo que se admita que tenham incorrido em possível lapso de interpretação/apreciação da documentação que lhes foi remetida pela AT, tal lapso não pode relevar a seu favor pois que não deixou de ser satisfeito o seu pedido de certidão em 22/12/94, após lhes ser notificado o acto de liquidação, e remetida a documentação para fundamentar o mesmo acto tributário, aceitando-a sem mais questionação.

Entendemos assim que não merece reparo a sentença de 1ª Instância que considerou estar devidamente fundamentado o acto da 1ª liquidação adicional porque é perfeitamente entendível o caminho percorrido para a mesma ser efectuada, tendo sido, portanto, respeitado o comando constitucional consagrado no artº 268º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa. E, não releva aqui a questão de saber quais os efeitos da segunda liquidação adicional, já que o que está em causa nos autos é unicamente o acto da primeira liquidação n.º 8310018466, datada de 08/11/1994.

Importaria finalmente apreciar a questão relativa à eventual ocorrência de violação de lei quanto à parte da liquidação que alegadamente teria resultado da correcção em causa e relativa ao aumento da amortização resultante da reavaliação efectuada em conformidade com o artº 10º do D.L. 237/87 de 12 de Junho.

Antes de analisar a questão suscitada anota-se, desde já, para efeitos de clarificação do objecto do recurso, que à minguia de impugnação e de alegações/conclusões nesse sentido, consideramos que directa e objectivamente não se questiona a liquidação na parte em que foi corrigida por aplicação da taxa de 2% de amortização relativa ao Edifício da Av. e da qual resultou a correcção do lucro tributável declarado em mais 9.750.000\$00, pelo que nesta parte a sentença recorrida que confirmou a liquidação efectuada não é questionada a não ser para efeitos de errada apreciação do vício de falta de fundamentação, que como vimos não ocorre.

Vejamos então a última questão que se nos impõe dilucidar, na consideração de que:

Na alínea F) do probatório) se lê o seguinte:

Linha 18 valor relativo a 40% do aumento das reintegrações referentes a reavaliação do imobilizado corpóreo não acrescido pelo Contribuinte no apuramento do lucro tributável nos termos do art.º 11.º do D.L 442-B/88 de 30/11 e alínea a) n.º 2 do art. 16.º do D. Regulamentar n.º 2/90 de 12 de janeiro:

1. AMORTIZAÇÃO DO EXERCÍCIO 1.950.000.000.00 x 2% = 39.000.000.00

2. AMORTIZAÇÃO ACEITE COMO CUSTO 750.000.000.00 x 2% = 15.000.000.00

3. AUMENTO DA REINTEGRAÇÃO RESULTANTE

DA REAVALIAÇÃO 39.000.000.00 - 15.000.000.00 = 24.000.000.00

4. VALOR A ACRESCER NO APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL 24.000.000.00 x 40% = 9.600.000.00 (destaque nosso).

Ora, esta correcção foi suportada pela fundamentação supra que se entende claramente.

A Administração Tributária após a análise externa a que procedeu e que deu origem ao segundo DC22 suportado no anexo ao mapa de apuramento constante de fls. 248 a 251 dos autos datado de 19/04/1994 reanalisou a mesma correcção a liquidação subsequente não é objecto do nosso processo o que determina que não tenhamos de nos pronunciar sobre a mesma correcção mas apenas referencia-la para o entendimento global da actuação da Administração Fiscal no apuramento do IRC devido no ano de 1990.

Naquele mapa de apuramento pode ler-se:

(...) 2- Através da análise interna à declaração Modelo 22 do ano de 1990 foi elaborado mapa de apuramento DC-22 (entendemos que se está a referir o primeiro mapa DC-22 de 14/09/1993) tendo sido corrigida a Declaração nos seguintes montantes:

- Quadro 18 - Campo 205 (Reintegrações e amortizações não aceites como custo)

- correcção (+ 9.750.000\$00);

- Quadro 18 - Campo 218 (40% do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação do imobilizado corpóreo)

- correcção (+ 9.600.000\$00);

Porém, não foi tomada em consideração a legislação reguladora das SGII, ao abrigo da qual o contribuinte procedeu à reavaliação. Daí não ser de acrescer ao lucro tributável os 40% sobre o valor do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação.

(...)

Assim deve esta situação ser reposta com a elaboração de um novo DC-22, com as correcções agora detectadas.

EM RESUMO:

(...)

Ou seja: não ocorre dúvida de que na primeira correcção ao lucro tributável do exercício de 1990 foi considerada a quantia de 9.600.000\$00 e conseqüentemente acrescida ao mesmo lucro daquele exercício mas que, posteriormente, na segunda correcção ao lucro tributável da mesma contribuinte e do mesmo exercício tal acréscimo foi entendido ser de desconsiderar por dever ser reposta a situação anterior com elaboração de um novo DC22 o que terá sido reflectido no segundo apuramento do lucro tributável e por consequência na liquidação n.º 8310008241 que não é objecto dos presentes autos.

Assim sendo não ocorre falta de fundamentação e a questão relativa à correcção questionada acabada de referir, por perda do respectivo objecto já não carece de apreciação.

Nestas circunstâncias, a sentença recorrida não sofre de qualquer vício e deve ser mantida na ordem jurídica.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Francisco Rothes* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Processo n.º 144/14-30.

Recorrente: A... — Participações SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional

Decisão recorrida - Tribunal Tributário de Lisboa de 30 de Janeiro de 2013

Julgou a presente impugnação IMPROCEDENTE, e por conseguinte, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... - Participações, SGPS, S.A., impugnante, identificada nos autos, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1ª) A liquidação impugnada resultou da aplicação, pela Administração Tributária, do disposto no n.º 3 do artº 31º do EBF — hoje, n.º 3 do artº 32º;

2ª) A regra referente às mais-valias obtidas pelas SGPS é a da sua não tributação (n.º 2, do art.º 31º do EBF), o que quer dizer que o legislador considerou que essas mais-valias não representam capacidade contributiva adequada quando obtidas por SGPS;

3ª) O n.º 3 do art.º 31º do EBF “sanciona” as SGPS que obtenham mais-valias se as participações alienadas tiverem sido adquiridas a entidades com as quais elas têm relações especiais, se tais participações não se tiverem mantido na sua titularidade pelo menos durante três anos;

4ª) Não obstante as participações aqui em causa, terem sido adquiridas e alienadas a preço de mercado, o facto de entre a data de aquisição e a data de alienação mediarem menos de três anos, levou a Administração Tributária a considerar como tributáveis as mais-valias obtidas pela recorrente na alienação de tais participações, por aplicação do referido n.º 3 do art.º 31º do EBF;

5ª) Esta norma é similar à estabelecida na alínea a) do n.º 3 do art.º 23º do CIRC, onde não se aceitam como custos fiscais as menos-valias resultantes da alienação de participações sociais se estas tiverem sido adquiridas a entidades com as quais se tem relações especiais e se tais participações não tiverem sido mantidas na titularidade da alienante antes de decorridos três anos;

6ª) Tais normas, como o assinala a doutrina, têm a natureza e o conteúdo de normas anti-abuso específicas, em que o legislador criou presunções legais inilidíveis, face às quais, um certo comportamento corresponde, necessária e inelutavelmente, a uma certa consequência jurídica;

7ª) Assim, nos termos do referido n.º 3 do art.º 31º do EBF, se forem alienadas participações sociais antes de decorridos três anos sobre a data da aquisição e esta tiver sido feita a entidade com a qual se tem relações especiais, a consequência jurídica inelutável é a perda da isenção estabelecida no n.º 2 do art.º 31º do EBF;

8ª) O Tribunal Constitucional tem julgado incompatíveis com a Constituição presunções inilidíveis, pelo que a liquidação impugnada é ilegal por ter sido emitida com base em norma inconstitucional — precisamente, o n.º 3 do art.º 31º do EBF, que consagra essa presunção inilidível;

9ª) Também a jurisprudência comunitária tem considerado incompatível com o direito comunitário a existência de presunções de fraude ou evasão fiscal, proibindo a existência de critérios pré-determinados;

10ª) De acordo com tal jurisprudência comunitária, esse combate à elisão fiscal tem que ser feito caso a caso, analisando o caso concreto e as suas circunstâncias, também concretas;

11ª) Como tem assinalado a doutrina, a existência de cláusulas anti-abuso específicas, criando presunções inilidíveis, só são constitucionalmente admissíveis se forem inevitáveis, adequadas e proporcionais;

12ª) O que está em causa na previsão do n.º 3 do art.º 31º do EBF é a existência de relações especiais e o necessário, e legítimo, “combate” à possível manipulação de preços estabelecidos entre tais entidades;

13ª) Ora, o meio mais adequado, e portanto, mais proporcional, para se atingir esse objectivo, é o previsto no art.º 63º do CIRC, onde são dados poderes à Administração Tributária para analisar a concreta operação e corrigir, se para tanto houver fundamento, os preços estabelecidos pelas partes;

14ª) Ora, não aplicar esse método quando estão em causa mais-valias obtidas pelas SGPS, ou menos-valias, no caso do art.º 23 n.º 3, a), do CIRC, mas antes impedir a aplicação dos regimes regra de não tributação ou de não aceitação dos custos, não é adequado nem proporcional;

15ª) Estando em causa, na previsão do n.º 3 do art.º 31º do EBF, a existência de relações especiais e o “combate” a comportamentos ilisíveis, outro meio adequado é o da aplicação da cláusula geral anti-abuso estabelecida no n.º 2 do art.º 38º da LGT;

16ª) Na aplicação de tal cláusula geral, onde estão, ou podem estar, em causa actos ou negócios artificiosos, o legislador rodeou a sua aplicação dos maiores cuidados;

17ª) Assim, a Administração Tributária tem que analisar criteriosamente a concreta operação, fazer a prova da artificialidade da operação, podendo o contribuinte apresentar contra-prova;

18ª) Não aplicar ao caso das mais-valias das SGPS este método, não é adequado, nem proporcionado, porque na aplicação do art.º 31º, n.º 3, do EBF, não há qualquer análise de caso concreto, nem se admite a contra-prova por parte do contribuinte;

19ª) Há, além disso, como também o assinala a doutrina, uma total incoerência, e, portanto, uma falta de justiça, no sistema, já que em situações em que a fuga ao Fisco é consabidamente maior, como em pagamentos feitos a off-shores, o art.º 65º, n.º 1 do CIRC, admite que o contribuinte faça prova de que tais pagamentos correspondem a efectivas operações e que não têm, nem um carácter anormal, nem um montante exagerado;

20ª) Ao invés, em situações em que o que está em causa é apenas a questão do preço de transacção ser o preço de mercado, o n.º 3 do art.º 31º do EBF, sem admitir qualquer prova em contrário, “castiga” a operação com a perda do benefício fiscal;

21ª) Também como tem dito a doutrina, a criação de uma presunção inilidível, como aquela que está estabelecida no n.º 3 do art.º 31º do EBF, viola o princípio constitucional da capacidade contributiva;

22ª) É que se o legislador considerou as mais-valias não especulativas obtidas pelas SGPS como não tributadas, é porque entendeu que tais mais-valias não representam, para aquele tipo de sociedades, capacidade contributiva;

23ª) Ora, ao estabelecer no n.º 3 do artº 31º do EBF, que em razão da existência de relações especiais, essas mais-valias são tributadas, sem admissão de prova da regularidade das transacções, viola-se essa inexistência de capacidade contributiva;

24ª) O artº 31º, n.º 3, do EBF viola, também, o direito à prova, sendo que, como o também assinala a doutrina, o ónus da prova não é apenas processual — com ele permite-se obter um resultado justo.

25ª) Há, além disso, uma clara violação do princípio da igualdade, desde logo, como se viu, por a lei tratar de forma mais penalizante situações de mero controle dos preços de transacção do que situações em que há artificios ou pagamentos a off-shores.

26ª) A impugnada liquidação, fundamentada em tal norma (nº 3 do artº 31º do EBF) é, pois, ilegal, não se podendo manter a dita sentença recorrida.

Requeru a revogação da sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes factos com relevo para a decisão do presente recurso:

A) A Impugnante exerce a actividade de gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indirecta de exercício de actividades económicas (cfr. relatório da inspecção tributária, a fls. 41/42 do Processo Administrativo).

B) A Impugnante foi objecto de uma acção de inspecção em sede de IRC, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria colectável, de natureza meramente aritmética, resultante de imposição legal, aos exercícios de 2007 e 2009, nos montantes de 35.981.881,53€ e de 29.792.997,91€, respectivamente (cfr. relatório de inspecção, a fls. 40 do Processo Administrativo).

C) As correcções mencionadas na alínea anterior foram efectuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão:

“III-DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 Introdução

No exercício de 2007, a sociedade A..... apurou um resultado líquido do exercício de € 53.373.047,60, conforme respectiva Demonstração de Resultados e Balancete Analítico após apuramento de resultados.

O resultado contabilístico constitui o lucro real que, de acordo com os princípios enumerados na Constituição da República portuguesa e no Código do IRC, é determinante para o apuramento do lucro tributável, sendo apenas de efectuar as correcções extracontabilísticas de acordo com as normas fiscais.

Deste modo, o Sujeito Passivo procedeu a vários acréscimos e deduções ao resultado líquido do exercício no quadro 07 da declaração de rendimentos, modelo 22, para apurar o resultado para efeitos fiscais que, neste caso, se traduziu num prejuízo para efeitos fiscais no montante de € 21.150.014,12, conforme respectivo campo 239 do Q 07, Anexo 3.

Verificou-se que os acréscimos e deduções efectuados estão de acordo com as normas fiscais em vigor à data.

Pela análise dos registos contabilísticos e demonstrações financeiras, assim como dos elementos que constituem o dossier fiscal, constatou-se que neste exercício foi apurada uma mais-valia contabilística, objecto de análise pormenorizada no ponto seguinte.

III.2 Mais e Menos Valias Contabilísticas e Fiscais

O balancete analítico da A..... na conta “7941 - Alienação de Investimentos Financeiros” evidencia um total de mais-valias no montante de € 88.098.733,60, a que correspondem € 79.778.009,88 de Mais Valias Contabilísticas, resultantes da alienação de acções do Banco Santander, conforme respectivo extracto de conta.. Anexo 4 - e € 8.320.723,72 de Mais Valias Contabilísticas resultantes da alienação de outros títulos.

Na Conta “6941 - Alienação de Investimentos Financeiros” foi apurado uma menos-valia no valor de €615.498,87.

No mapa das mais-valias e menos-valias fiscais, constituído por oito folhas, foi apurado o montante de € 87.483.234,73, conforme coluna 8 da última folha - Anexo 5 - que resulta da diferença entre o saldo das contas 7941 e 6941 e constitui a mais-valia contabilística deduzida no campo 229 do Q 07 do modelo 22 - Anexo 3, dado que para efeitos fiscais a mais-valia contabilística é expurgada do resultado contabilístico, incidindo a tributação sobre a mais-valia fiscal.

No mesmo mapa foi apurada a Mais-valia fiscal no montante de € 78.848.783,31, coluna 14, que não foi acrescida no quadro 07 do modelo 22, o que estaria correcto dado que se trata de uma SGPS, se tivessem sido cumpridos os requisitos previstos no art.º 32º do EBF.

III.2.1 Requisitos do art.º 32º, n.º 2 e 3 do EBF

Sendo o SP uma SGPS, pode beneficiar do disposto no art.º 31º do EBF (actual art.º 32º) se, se verificarem os respectivos requisitos. Assim, o n.º 2 deste normativo dispõe: “As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS,... de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.”

Mas, para que seja aplicável a norma do n.º 2 têm que se verificar os requisitos previstos no n.º 3 do mesmo artigo que são os seguintes: “O disposto no número anterior não é aplicável relativamente às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC,... e desde que tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número, relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.”

Verificou-se que todo o Imobilizado Financeiro alienado cumpriu com o requisito de permanência na titularidade da A..... por um período superior a um ano. Todavia, relativamente às acções do Banco Santander permaneceram na titularidade da A..... por período inferior a três anos e foram adquiridas a uma entidade com a qual existiam relações especiais nos termos do artº 58º, n. 4 do CIRC (actual art.º 63º).

As acções do Banco Santander foram adquiridas pelo contrato celebrado em 19-11-2004 entre as sociedades B..... - Consultaria e Investimentos, SA (doravante designada por B.....), entidade alienante, NIPC, e a sociedade C..... SCPS, SA (doravante designada por C.....), entidade adquirente, NIPC, conforme cópia do contrato - Anexo 6.

A sociedade C..... era detentora da totalidade do capital da B..... conforme se verificou à data da sua cisão em 28-12-2004. A escritura de cisão da C....., da qual se encontra uma cópia nos nossos arquivos, determina a integração dos activos e passivos em treze novas sociedades, cujo mapa anexo quantifica o valor cindido para cada uma das novas sociedades incluindo a A..... - Anexo 7.

Por outro lado, a sociedade B..... era a única accionista da C....., conforme escritura de aumento de capital - Anexo 8.

A cisão decorreu sob o regime da neutralidade fiscal nos termos do art.º 74.º do CIRC (anterior art.º 68º). Este regime no que respeita à cisão, em síntese, determina que não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da cisão, que a sociedade beneficiária mantenha os elementos patrimoniais objecto de transferência pelo mesmo valor que tinham na sociedade cindida e o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido cisão. Portanto, a sociedade beneficiária para efeitos fiscais, dá continuidade à sua actividade como se não tivesse havido cisão e o apuramento de mais ou menos valias ocorre quando são alienados os elementos patrimoniais objecto de transferência, considerando a data e o valor da sua aquisição na sociedade cindida.

Na sequência da cisão, a A..... ficou detentora de 24% dos activos e passivos que pertenciam à C....., conforme escritura e mapa, Anexo 7, tendo esta sociedade sido objecto de dissolução em 28-12-2004. As acções do Banco Santander foram repartidas pelas novas sociedades e na titularidade da A..... ficaram 16.279.673 acções no valor nominal unitário de € 9,60 perfazendo o total de € 156,284.936,62, conforme consta na primeira folha do mapa de inventário das partes sociais, à data de 31-12-2006, que transitam para o exercício de 2007, Anexo 9. Estas acções foram alienadas pela A..... durante o mês de Janeiro de 2007, conforme documentos do Banco Santander, nos dias 9, 25 e 30 de Janeiro, Anexo 10.

O período em que as acções permaneceram na titularidade da A..... decorreu de 28-12-2004 a 30-01-2007, data da venda das últimas acções, não completando três anos na sua posse. Em face do exposto, não se verifica cumprido o requisito do n.º 3 do art.º 31.º do EBF (actual art.º 32º) relativo à permanência superior a três anos, dado que as acções foram adquiridas a uma entidade com a qual existiam relações especiais, e assim, não se aplica o benefício de exclusão de tributação previsto no n.º 2 do mesmo artigo, passando a alienação das acções do Banco Santander a ser analisadas nos termos do Código do IRC.

III.2.2 Enquadramento da mais-valia nos termos do art.º 45º do CIRC

AA..... deduziu no campo 229 do quadro 07 do modelo 22, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias contabilísticas apuradas de acordo com as contas 6941 e 7941 e não efectuou qualquer acréscimo no mesmo quadro, relativamente a mais-valias fiscais, por entender que lhes era aplicável o disposto no n.º 2 do art.º 31.º (actual art.º 32) do EBF e assim não concorriam para a formação do lucro tributável.

Como já foi referido, verifica-se a existência de relações especiais entre as entidades no acto de aquisição/alienação das acções, estando os representantes da A..... cientes deste facto tendo-nos confirmado que o capital social da B..... era integralmente detido pela C....., conforme tratado na reunião de 13 de Outubro e ponto 3 do email enviado, Anexo 11.

Nestes termos, foi colocada à A..... a questão do reinvestimento do valor de realização, no montante de € 236.062.946,50, dado que no exercício da realização não formulou a intenção de reinvestir na declaração anual, quadro 09- Mais-Valias: reinvestimento dos valores de realização. De facto, deveria ter indicado se pretendia reinvestir e nos dois anos seguintes indicar o que reinvestiu, nos termos do art.º 45º, n.º 5, do CIRC.

No entanto, o SP facultou documentos comprovativos do reinvestimento efectuado, tendo-se verificado, através da sua análise, o reinvestimento parcial do valor de realização associado às mais-valias obtidas no exercício de 2007, nos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009.

Dado se ter constatado o reinvestimento parcial do valor de realização e apesar do SP não ter dado cumprimento ao disposto no art.º 45º, n.º 5, do CIRC, para efeitos de correcção do lucro tributável do exercício de 2007, vai ser considerado o reinvestimento efectuado naqueles exercícios.

O art.º 45º do CIRC com a redacção à data dos factos (actual art.º 48º) determina:

1- Para efeitos de determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias,..., realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo, detidos por um período não inferior a um ano,... é considerada por metade do seu valor, sempre que, no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58º.

2- No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

3-...

4-O disposto nos números anteriores é aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital com as seguintes especificidades:

a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou em títulos do Estado Português ou na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração nas condições referidas na parte final do n.º 1;

b) As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos 10% do capital social da sociedade participada ou ter um valor de aquisição não inferior a (euro) 20000000, devendo as partes de capital e os títulos do Estado Português adquiridos ser detidos por igual período;

c) As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:

1) Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou

2) Com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento considerar-se-á totalmente concretizado quando o valor das participações sociais assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.

5 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109º do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

6 - Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, considera-se como proveito ou ganho desse exercício respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 não incluída no lucro tributável, majorada em 15%.

7- Não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º 4 as partes de capital em que se concretizou o investimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no artigo 68º, é aplicável, no exercício da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações.

Em face do exposto, há uma parte da mais-valia fiscal que deverá ser acrescida ao quadro 07 do modelo 22, do exercício de 2007, nos termos do art.º 45º, n.º 1 e 4 do CIRC (actual art.º 48.º), sendo que

o restante vai ser acrescido no quadro 07 da declaração, modelo 22 do exercício de 2009, nos termos do disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 45.º do CIRC, no âmbito da Ordem de Serviço n.º 01201106423.

III.2.3 Cálculo da Mais Fiscal sujeita a tributação

O SP não manifestou a intenção de reinvestir na declaração anual, IES, anexo A, quadro 09, porque como nos foi afirmado, através da informação contida no email - Anexo 11 - a A..... tinha o entendimento de que as mais-valias não eram tributadas. Mas comprovou que houve reinvestimento em títulos que permaneceram na sua titularidade por um período superior a um ano.

Perante estes factos, aceitando que tivesse sido expressa a intenção de reinvestir, a mais-valia fiscal concorre em metade do seu valor para a determinação do lucro tributável, nos termos do disposto no art.º 45º, n.º 1 e 4 do CIRC (actual art.º 48º), no exercício de 2007.

Assim, na declaração modelo 22, vai ser acrescido no campo 274 do quadro 07- Mais Valia Fiscal com intenção de reinvestimento - o valor de €35.981.881,53 =(71.963.763,05/2).

Então, o SP ficava com a obrigação de comprovar na declaração de 2007 e na dos dois exercícios seguintes, os reinvestimentos efectuados, nos termos do n.º 5 do citado artigo 45º, o que não fez em devido tempo mas apresentou os valores durante esta acção inspectiva, conforme informação prestada e mapa resumo - Anexo 12.

Acresce também que, no fim do segundo exercício seguinte ao da realização, não sendo concretizado, total ou parcialmente o reinvestimento, considera-se como proveito ou ganho desse exercício, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.º 1 e 4, não incluída no lucro tributável, majorada em 15%, conforme disposto no n.º 6 do art.º 45.º do CIRC (actual art.º 48.º).

Nestes termos, só no fim do exercício de 2009, o SP estava em condições de determinar a parte proporcional da mais valia correspondente ao valor de realização que não foi reinvestido, o que foi calculado com os elementos que o SP apresentou e cuja correcção vai incidir na declaração do exercício de 2009.

Montantes de reinvestimento apresentado e comprovado como realizado pelo SP nos termos do art.º 45º, n.º 4 do CIRC (ver Anexo 12):

Ano	Valor do reinvestimento
2006	€13.356.343,54
2007	€32.345.922,46
2008	€ 8.085.777,39
2009	€12.099.662,88
Total	€65.887.705,27

Em síntese, no exercício de 2007, o SP realizou €236.062.946,50 cujo reinvestimento, associado a este valor, ocorreu nos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009 pelos valores apresentados, o que significa que não foi reinvestido o total do valor de realização.

Assim, há que apurar a parte proporcional do valor de realização, que não foi reinvestido, para determinar a mais-valia fiscal que em 2009 vai concorrer para o apuramento do respectivo lucro tributável, majorada em 15%.

Valor a reinvestir	€236.062.946,50
Foi reinvestido em 2006/2007/2008/2009	€ 65.887.705,27
Em 31-12-2009 estão por reinvestir	€170.175.242,23
A percentagem de não reinvestimento é de 72% (170.175.241,23/236.062.946,50)	
Mais Valia Fiscal que ficou por tributar em 2007	€35.981.881,53
Mais V. F. a tributar em 2009 (35.981.881,53 x 72%)	€25.906.954,70
Acréscimo de 15%	3.886.043,21

Total a crescer no campo 275 do quadro 07 do modelo 22 de 2009: € 29.792.997,91 (25.906.954,70+3.886.043,21)

III.2.4 Conclusão

No exercício de 2007, vai ser acrescido no campo 274 do Q 07 do modelo 22 o montante de € 35.981.881,53, por corresponder a metade da Mais Valia Fiscal apurada, considerando a intenção de reinvestimento, nos termos do art.º 45º, n.º 1 e 4 do CIRC (actual art.º 48.º).

No exercício de 2009, no limite do prazo previsto para efectuar o reinvestimento, verificando-se que este foi efectuado apenas parcialmente, foi apurada a Mais Valia Fiscal correspondente, no montante de € 25.906.954,70, majorada em 15%, o que perfaz o total de € 29.792.997,91 a crescer no campo 275 do Q 07 do modelo 22, conforme art.º 45º n.º 6, do CIRC (actual art.º 48º).” (cfr. relatório de inspecção tributária, a fls. 44 e ss. do processo administrativo apenso).

D) Na sequência das correcções efectuadas, em 05/01/2012, foi emitida a liquidação de IRC n.º 20128310000123, no montante de 3.116.038,86€, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 29/02/2012 (cfr. documentos de fls. 26 e 27 dos autos).

E) A p.i. foi remetida ao Tribunal em 28/05/2012 (cfr. registo postal, a fls. 31 dos autos).

Questão objecto de recurso

1- Inconstitucionalidade do art. 31º, n.º 3 do EBF.

2- Ilegalidade a liquidação impugnada que nela se baseia.

A questão central deste recurso cinge-se à circunstância de a impugnante ter visto tributadas as mais-valias obtidas pela recorrente na alienação de participações sociais, adquiridas a entidades com as quais tem relações especiais e alienadas, em ambas as situações a preço de mercado, apenas pelo facto de entre a data de aquisição e a data de alienação mediarem menos de três anos, por aplicação do referido n.º 3 do artº 31º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho, quando a regra referente às mais-valias obtidas pelas SGPS é a da sua não tributação (nº 2, do artº 31º do EBF).

Estabeleceu o legislador no artº 31º, n.º 2 do EBF (hoje, n.º 2 do artº 32º), que:

«As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, pelas SCR e pelos ICR de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades». Analisando o artigo verifica-se que para que mais-valias/menos-valias, e os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorram para a formação do lucro tributável de uma sociedade hão-de verificar-se os seguintes requisitos:

- 1- Que a sociedade em causa seja uma SGPS
- 2- Que se trate de mais-valias/menos-valias se reportem a partes de capital de que essas SGPS fossem titulares
- 3- Que tais partes de capital hajam sido detidas pela SGPS por um período não inferior a um ano.

Como refere a recorrente essa exigência da detenção por período não inferior a um ano «está em total consonância com o regime consagrado no Decreto-Lei n.º 495/88 — aí se determina que as SGPS “*têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta do exercício de actividades económicas*” e que “*uma participação numa sociedade é considerada forma indirecta de actividade económica desta quando não tenha carácter ocasional*” o que tal ocorre quando a participação “*é detida pela SGPS por período superior a um ano*” (cf. artº1º)».

Com efeito, como resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 495/88, pretendeu o legislador “proporcionar aos empresários um quadro jurídico que lhes permita reunir numa sociedade as suas participadas sociais em ordem à sua gestão centralizada e especializada” por forma a facilitar e incentivar “a criação de grupos económicos enquanto instrumentos adequados a contribuir para o fortalecimento do tecido empresarial português”. Torna-se, pois, evidente, porque claramente expresso que o legislador entendeu dar um tratamento mais favorável às SGPS que às restantes sociedade, com propósito claramente de fomento económico e reforço do tecido empresarial, que, como sabemos, com a entrada no mercado único se tornou imperiosa para o desenvolvimento do país.

Para além das condições antes enunciadas, veio, posteriormente o legislador a estabelecer no n.º 3 do artº 31º do EBF que esse regime de isenção não é aplicável “às mais-valias realizadas (...) quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artº 63º do Código do IRC (...) e tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos”.

No caso presente a recorrente enquadra-se nesta situação. Como claramente menciona no artº 22º das suas alegações:

«É inteiramente verdade que a C..... adquiriu as “acções Santander” a uma entidade com a qual tinha relações especiais, e é também inteiramente verdade que entre a data dessa aquisição pela C..... e a data da alienação pela recorrente decorreram menos de três anos».

Na interpretação que a impugnante faz que a regra de não tributação das mais-valias, antes referida, significa que o legislador considerou que essas mais-valias não representam capacidade contributiva adequada quando obtidas por SGPS. Mas cremos que este não é a melhor interpretação do preceito. Ele enquadra-se no Estatuto dos Benefícios Fiscais e como já mencionamos, por razões de política económica entendeu o legislador conceder às SGPS um tratamento mais favorável em termos de tributação que o que concedeu às demais empresas. Se o legislador entendesse que se tratava de uma circunstância atinente menor capacidade contributiva não precisava de conceder um benefício fiscal. Bastava tributar apenas a capacidade contributiva, como faz relativamente às demais empresas, que nessa tributação não poderia abarcar o que não fosse capacidade contributiva. Ao invés, o legislador sabendo que estas mais-valias/menos-valias incorporavam uma capacidade contributiva, porque pretendeu favorecer o funcionamento das SGPS, decidiu não a tributar.

Só há benefício fiscal quando se aplica um desagramento a uma situação de tributação. Como expresso no artº 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho:

Artigo 2.º

Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo

1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.

Os benefícios fiscais são medidas excepcionais, aplicadas para a satisfação de interesses públicos extrafiscais relevantes e estes serão de valor superior ao da tributação que impedem. Do ponto de vista orçamental são despesa do estado na medida que correspondem ao valor que o estado renunciou a cobrar, que seria devido, não fosse a aprovação do referido benefício fiscal.

Não há qualquer menor capacidade contributiva das SGPS neste caso. Elas têm a capacidade contributiva que teria qualquer outra empresa que realizasse mais/menos valias do mesmo montante, mas o estado renunciou a cobrar tal imposto para satisfação dos interesses extrafiscais que avaliou em valor superior à receita que arrecadaria com a tributação.

Por isso, todo o raciocínio desenvolvido pela recorrente a partir dessa errada interpretação do que é este benefício fiscal, conduziu-a às confessadas perplexidades que não têm qualquer fundamento.

Os benefícios fiscais, como se disse no ac. deste Supremo Tribunal Administrativo de 28-11-2012, proferido no processo n.º 0529/12, disponível em www.dgsi.pt são derogatórios dos princípios da generalidade e da igualdade da tributação, e são insusceptíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido, devendo ser objecto de interpretação estrita ou declarativa.

As normas que estabelecem benefícios fiscais são normas de carácter excepcional, que derogam os princípios gerais que presidem à tributação, da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade da tributação e apenas encontram justificação na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes, superiores aos da própria tributação, sejam de carácter político, económico, social ou cultural (cfr. Nuno de Sá Gomes in Manual de Direito Fiscal, 11ª edição com adenda, 2000, páginas 323/326).

Fundada na sua natureza excepcional e anti-sistemática por definição, estão, como indica Sérgio Vasques in Manual de Direito Fiscal, pag. 312, «*em tensão permanente com o princípio da capacidade contributiva, que derogam como padrão na repartição do imposto*» impõe-se que sejam objecto de interpretação estrita ou declarativa.

As normas em análise não são normas anti-abuso, em sentido próprio, que visam combater «*qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação*», como definido por, Gustavo Lopes Courinha, in *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário — Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2009, pag. 172, ainda que, como ocorre no n.º 3 do artº 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho, se sirvam de delimitações negativas da isenção usando situações que teriam tal natureza se estivéssemos no campo da tributação.

O legislador, em sede de benefícios fiscais, porque recusa a tributação, goza de amplitude para definir com exactidão quais as concretas situações que não serão tributadas, sem que possa levantar-lhes as eventuais desconformidades com as regras da tributação pela real capacidade contributiva que só ocorrerá caso não seja o caso enquadrável no benefício fiscal. O contribuinte que não goze de benefício fiscal pode exigir que a tributação tenha em conta a sua capacidade contributiva, mas não pode, com base nela, ou na veracidade das operações que realizou, ou na sua conformação com os valores do mercado exigir que seja também isenta de tributação uma situação que o legislador não teve em vista abranger.

Não se trata de qualquer situação que a Administração Tributária tem dificuldade em controlar, e face às quais pode utilizar uma norma anti-abuso, mas de uma situação que o estado decidiu não tributar.

O Tribunal Constitucional quando se pronunciou pela inconstitucionalidade das presunções inilidíveis, reportava-se não a benefícios fiscais mas a presunções sobre a capacidade contributiva, as que são estabelecidas para - **permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e a fraude fiscal** — que é o inverso de deixar de arrecadar impostos, como aqui se verifica, como claramente decorre do seguinte excerto do Ac. 348/97, citado pelo recorrente:

«4 - Revertendo ao caso em apreço, deve recordar-se que a norma do §2º do artigo 12º, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 197/82 estabeleceu, sem possibilidade de ilusão, a presunção de

vencimento de juros de 15% nos mútuos e nas aberturas de créditos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, admitindo porém tal ilisão, nos mútuos e aberturas de créditos dos sócios à sociedade, das sociedades a terceiros, ou ocorridos entre pessoas singulares.

Segundo o entendimento de Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II vol., Coimbra, 1986, p. 259, “o pressuposto em que se baseou esta distorção do espírito do sistema - de que as sociedades não emprestam dinheiro sem juros - localiza-se precisamente ao invés da solução que veio a ser tomada: Na verdade, se os interesses das sociedades são interesses dos sócios, natural e frequente é a realidade de empréstimos gratuitos da sociedade aos sócios; o contrário sucede, naturalmente, nas relações entre as sociedades e terceiros em que a concessão de empréstimos não remunerados se apresenta, obviamente, como operação anómala”.

Mas, independentemente desta consideração e das virtualidades que nela se contém, o certo é que o estabelecimento pelo legislador fiscal de uma presunção *juris et de jure* veda por completo aos contribuintes a possibilidade de contrariarem o facto presumido, sujeitando-os a uma tributação que pode fundar-se numa matéria colectável fixada à revelia do princípio da igualdade tributária.

Com efeito, o estabelecimento de presunções com o objectivo de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e a fraude fiscal, como adverte Casalta Nabais (*ob. cit.*, p. 279) “tem de compatibilizar-se com o princípio em análise, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta”.

O Tribunal Constitucional italiano, como refere aquele autor, em diversas decisões (*cf.* as sentenças n.ºs 103/1967, 109/1967, 167/1976 e 200/1976, in Enrico de Mita, *Fisco e Costituzione*), estabeleceu que “as presunções devem apoiar-se em elementos concretamente positivos que as justifiquem racionalmente e admitir prova em contrário, de modo a que o imposto se ligue a um pressuposto económico certo, provado e não apenas provável”.

E assim sendo, à luz destes princípios há-de concluir-se que a norma em causa, na parte em que não permite a ilisão da presunção de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição.

Tão pouco a jurisprudência comunitária se refere a presunções inilidíveis inaceitáveis em sede de benefícios fiscais em confronto com o direito comunitário que em caso algum se confundem com medidas adoptadas pelos Estados membros tendentes ao combate à elisão fiscal.

Do mesmo modo, não acompanhamos a recorrente quando indica ser «evidente que o n.º 3 do art.º 31.º do EBF tem em vista “combater” a manipulação de preços, sempre possível entre entidades relacionadas, e, deste modo, haver manipulação do resultado fiscal, é indiscutível que o ordenamento fiscal português contém um mecanismo apropriado para evitar tais manipulações». Não se vê como poderia haver maior manipulação quando o prazo de detenção dos títulos fosse de 2 anos em vez de três, por exemplo, e, como pode o artigo em referência ter em vista evitar a manipulação do resultado fiscal, quando ele admite que tais transacções de títulos possam não ser sequer consideradas para o computo do lucro tributável.

Quando o estado decide não tributar as SGPS, definindo as situações em que o faz, não faz qualquer sentido trazer para a análise dos preceitos respectivos os princípios e as normas relativas ao combate à fraude e evasão fiscal, dado que estas pressupõem que o imposto seja devido e o contribuinte o não queira pagar, enquanto na situação em análise a norma consagra que o imposto não é devido, o que é o inverso.

A Administração Tributária não tem nem pode analisar a situação concreta de cada empresa para ver se à luz de uma qualquer filosofia as situações não previstas expressamente como beneficiadoras do benefício fiscal, também deverão ser por ele abarcadas.

A norma é clara, indica os requisitos necessários para que a recorrente possa beneficiar do benefício fiscal. Como a recorrente não preenche todos esses requisitos, a operação financeira de transacção das participações sociais será tributada como são tributadas todas as operações financeiras do mesmo tipo, realizadas por qualquer outra empresa. Não há violação de qualquer preceito constitucional, nem a recorrente se vê a braços com uma presunção inilidível que presume uma capacidade contributiva que não tenha tido efectivamente. O que acontece é que essa capacidade contributiva não reúne todos os pressupostos para não ser tributada, como poderia se as participações sociais houvessem sido detidas pela recorrente por mais tempo.

Não há nas analisadas normas do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho qualquer violação do princípio da igualdade por a lei tratar de forma mais penalizante situações de mero controle dos preços de transacção do que situações em que há artificios ou pagamentos a off-shores, porque não há aqui qualquer controlo de preços de transacção a realizar.

Em síntese, o legislador considerou que em certas situações as mais-valias obtidas pelas SGPS não seriam tributadas, sem ter dado qualquer indicação de entender que tais mais-valias não representam,

para aquele tipo de sociedades, capacidade contributiva. Definiu de forma clara as situações em que aceitava não tributar tais mais-valias, excluindo todas as outras situações não enquadráveis na tipologia do artº 31º n.º 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho. Uma dessas situações nele não enquadráveis é precisamente quando, existindo relações especiais entre as empresas intervenientes na operação, a detenção das participações não se prolongue por mais de 3 anos. Não há qualquer questão de presunção de uma capacidade contributiva, ou suspeita de fraude em que se imporia a admissão de prova da regularidade das transacções, há apenas a definição de um período temporal de detenção das participações sociais que a recorrente aceita não ter preenchido.

A recorrente que por ser uma SGPS é alvo de uma discriminação fiscal positiva face às empresas que o não são, podendo beneficiar de isenção de imposto nas mais-valias realizadas com a alienação das partes de capital, em certas circunstâncias, pretende, com este recurso, um alargamento dessas circunstâncias de molde a obter uma isenção não prevista na lei, pelo que é manifesta a improcedência do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Francisco Rothes — Isabel Marques da Silva.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — Está excluído deste recurso o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, quando tal não se enquadre na ressalva contida na parte final do n.º 4 do artigo 150.º do CPTA. E, para além disso, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, mostra-se ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a essa matéria de facto.*

Processo n.º 511/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..., S. A. e Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que concedeu provimento ao recurso jurisdicional que a sociedade A....., S.A. interpôs da sentença de improcedência da impugnação judicial que deduzira contra actos de liquidação de IVA dos anos de 2005 e 2006.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1 - O Ministério Público, nos autos em epígrafe, notificado do Acórdão proferido no processo à margem identificado que revogou a sentença recorrida, não se conformando com o mesmo, vem interpor Recurso de Revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artº 150, nº1 do CPTA.

2 - O douto Acórdão efectuou uma errada interpretação das disposições dos artºs 19º do CIVA, 19º do RITI, 75º da LGT e 100º do CPPT.

3 - O recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do artº 150, nº5 do CPTA.

4 - Resulta do douto Acórdão sob recurso que o Venerando TCAN deu provimento parcial ao recurso interposto por A....., S.A., revogando a sentença na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial no tocante às correcções da matéria tributável por desconsideração das facturas emitidas por B....., Ldª, C....., D....., Ldª, E....., Ldª, F....., G....., Ldª, H....., julgando procedente a impugnação judicial e anulando as liquidações impugnadas na medida em que resultaram daquelas correcções.

5 - O Acórdão sob recurso considerou que a administração tributária não logrou demonstrar a legalidade da sua actuação ao negar o direito à dedução do imposto previsto na lei a um contribuinte por considerar falsas as facturas que o suportam, se apenas recolhe indícios exclusivamente relativos aos fornecedores de que estes não poderiam ter fornecido a mercadoria, nada dizendo se o utilizador das facturas sabia ou podia saber, ou se devia saber, sobre se o esquema fraudulento existente a montante da sua transacção.

6 - O Ministério Público não se conformando com tal solução de direito, que a seu ver constitui uma inversão do ónus da prova e suscitará grandes dúvidas no julgamento de casos idênticos, entende que o recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do artº 150, n.º 5, do CPTA.

7 - A questão jurídica a resolver atribui à decisão a proferir uma utilidade que vai além deste caso, fornecendo orientação para os particulares, a Administração Tributária e os Tribunais perante uma situação jurídica que se repetirá num número indeterminado de casos futuros pelo que estando reunidos os requisitos para ser considerada de importância fundamental, requer-se a admissão da revista.

8 - O TCAN no acórdão em recurso centra-se na questão de saber se a administração tributária pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos emitentes das facturas indiciadores da falsidade.

9 - Considerando que não pondo em causa que a recorrente adquiriu a sucata, teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas.

10 - E não tendo tal acontecido, concluiu, ao contrário do decidido pela sentença recorrida, que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de negar o direito à dedução do imposto previsto na lei a um contribuinte por considerar falsas as facturas em causa nos autos.

11 - Considerou procedente desde logo o recurso por a administração tributária não ter justificado a sua actuação, entendeu não ter que analisar se a impugnante ora recorrente fez prova da veracidade das transacções.

12 - Ora neste caso, o TCAN aprecia a matéria de facto e as disposições legais aplicáveis mas interpreta-a, como se tivesse sido provada a existência dos fornecimentos em questão.

13 - Invertendo os princípios do ónus da prova, envereda por uma solução jurídica completamente contrária à jurisprudência que se tem pronunciado em sentido contrário sobre a questão.

14 - Veja-se p. exemplo o Ac deste TCAN, no Proc.00964/06.OBEPRT, de 26-04-2012, Relatora Catarina Almeida e Sousa, em que a recorrente é a mesma destes autos, também sobre o ónus da prova refira-se da mesma relatora do acórdão recorrido, Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro, o Ac. deste TCAN, Proc.1185/04.2PRT, de 08-03-2012, e do STA, Ac. como o de 4-11-2004, rec 810/04, 30-4-2003 Proc 241/03, e 27-10-04, Proc 810/04.

15 - Como bem refere a sentença recorrida, a Administração Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a desconsiderar determinadas aquisições de sucata como simuladas, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte só, então, passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

16 - Os indícios que levaram a AF a concluir que as facturas emitidas pelas entidades supra referidas não titulavam operações reais são os que constam do relatório da fiscalização, sabido que é nele que se encontra enunciada e concretizada a fundamentação das liquidações impugnadas.

17 - Ora, segundo o teor desse RIT, constata-se que a Administração Fiscal efectuou uma fiscalização cruzada à impugnante que veio a resultar na revelação denunciadora de uma série de circunstâncias indiciadoras de que, no caso vertente, não estamos perante transacções reais.

18 - À Administração Fiscal basta a prova da existência de factos que, valorados à luz da experiência comum, permitam um juízo suficientemente sólido da existência daqueles indícios, não tendo que fazer a prova dos requisitos da simulação tal como prevista na lei civil.

19 - Competia à administração tributária provar a existência dos fornecimentos e provados estes teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas?

20 - Apoiando-se nos factos dados como provados, o TCAN concluiu que a administração tributária ao negar o direito à dedução do imposto previsto na lei a um contribuinte por considerar falsas as facturas teria que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber do esquema fraudulento existente a montante da sua transacção.

21 - Estes sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam verdadeiras operações é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

22 - Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 75º, n.º 1, da LGT, pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem omissões, erros, inexactidões ou outros indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

23 - O n.º 1 do art. 100º do CPPT faz recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

24 - Assim, neste caso cessou a presunção prevista na primeira do art. 75º da LGT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

25 - O Tribunal Central Administrativo, numa situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, teria de a valorar contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova, não podendo impor esse ónus à administração tributária.

26 - Aliás este tem sido o sentido decisório da nossa jurisprudência aqui citada e na sentença do TAF do Porto, permitindo-nos citar em abono do que foi referido, o STA nos Acs de 4-05-2005, proferido no Proc n.º 0943104 e de 07-05-2003, PLENO DA SECÇÃO DO CT e o TCAN, entre outros, no Ac proferido no Proc 01834/04 em 24-01-2008.

27 - Quanto ao Ac do T.J. de 31.01.2013, Proc. C-642/11 citado no acórdão sob recurso, não podemos deixar de frisar que o mesmo se refere a uma determinada operação em sede de dedução de IVA intracomunitário em que o *“sujeito passivo não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo estava viciada por fraude ao IVA”*, situação bem diferente da nossa.

28 - Neste caso, na investigação que efectuou e na análise dos elementos contabilísticos, a administração tributária verificou que aqueles não transaccionaram os produtos indicados nas facturas, nem tinham capacidade instalada (instalações e equipamentos) e financeira para realizar as operações indicadas, naqueles montantes e, não foi apresentada, prova testemunhal ou documental comprovativa das operações de compra constantes nas facturas contabilizadas,

29 - Tendo a Administração Tributária investigado e evidenciado a consistência do juízo de que as operações consubstanciadas nas ditas facturas não se realizaram, incumbia ao impugnante o ónus da prova da realidade de tais operações, o que não logrou fazer, isto é, a prova apresentada foi claramente insuficiente para comprovar a realização das operações a que se reportam as facturas em causa.

30 - Tal como é referido no voto de vencido do nosso Acórdão, trata-se de operações económicas que envolvem elevados valores, não se trata de situações ocasionais e esporádicas com a recorrente, mas, ao invés e como resulta do RIT, reveladoras de um relacionamento frequente, continuo e duradouro entre as partes.

31 - Perante este circunstancialismo vertido no relatório de inspecção, e salvo melhor opinião, a administração tributária não tinha que demonstrar o que quer que fosse mais para desconsiderar as operações que estavam suportados nas facturas em que aqueles fornecedores figuram como emitentes e recusar a dedução do IVA, até ser feita prova pela recorrente de que as operações ocorreram efectivamente.

38 - Assim, não podem ser consideradas as transacções tituladas pelos documentos de venda em questão, e atenta a simulação verificada, não é válida a dedução do IVA, como imposto pelo artigo 19º, n.º 3, do Código do IVA.

39 - Como tal, o duto Acórdão violou por erro de interpretação as normas dos artºs 19º, n.º 1 e 3 do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT.

40 - Consequentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo, substituindo-o por outro que confirmando a sentença da 1ª instância, considere a impugnação improcedente.

Assim decidindo Vossas Excelências farão como sempre Justiça.

SCAN

1.2. A Recorrida A....., S.A. apresentou contra-alegações para sustentar a inadmissibilidade do recurso de revista no contencioso tributário e, para o caso de assim não se entender, para defender a inexistência, no caso, dos pressupostos que a lei exige para essa admissibilidade. Mais sustentou que o recurso sempre teria de improceder, por ausência de erro de julgamento no acórdão do TCAN.

1.3. Exmº Magistrado do Ministério Público manifestou-se nos autos dizendo que nada se lhe oferecia dizer, por ora, quanto à admissibilidade do recurso de revista.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm's Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Colocada que foi a questão da inadmissibilidade do presente recurso excepcional de revista em sede de contencioso tributário, cumpre apreciar previamente tal questão.

Como se viu, a Recorrida veio defender que o recurso de revista, previsto no artigo 150º do CPTA, é inadmissível no contencioso tributário, porque, no seu entender, esta é uma norma geral, e os recursos das decisões do Tribunal Central Administrativo em matéria tributária estão conformados pela disciplina, especial, contida no artigo 280º, n.º 2, do CPPT, que apenas contempla o recurso por oposição de acórdãos.

Ora, a questão da admissibilidade do recurso excepcional de revista no contencioso tributário vem conhecendo decisão reiterada, pacífica e uniforme, no sentido afirmativo, como se pode ver pela leitura, entre tantos outros, dos acórdãos proferidos por este STA nos processos n.º 0415/12, de 30/05/2012, n.º 0434/12, de 23/05/2012, n.º 0357/12, de 16/05/2012, n.º 083/12, de 16/05/2012, n.º 01140/11, de 26/04/2012, n.º 0284/12, de 26/04/2012, n.º 01110/11, de 14/03/2012 e n.º 01108/11, de 7/03/2012, cuja fundamentação sufragamos e que aqui mais uma vez se acolhe e reitera tendo em conta a suprema importância de acatar a jurisprudência consolidada em termos de se obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (art.º 8.º, n.º 3 do Código Civil).

Em conformidade com a aludida jurisprudência, a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no artº n.º 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2.º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA. Ora, o artº 26º do ETAF, fixando a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA, comina na alínea h) que cumpre a esta Secção conhecer «*De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei*», e as alíneas c) e e) do art. 2º do CPPT contém expressa remissão para as normas do CPC e do CPTA - e, por conseguinte, também para o art. 150º deste último diploma legal.

Torna-se, pois, claro que a competência desta Secção de Contencioso Tributário para conhecer do recurso excepcional de revista se encontra estabelecida na lei.

E, como se deixou explicado nesses acórdãos, «*se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no artº 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do artº 2º, alínea e) do CPPT.*

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116), sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts 13º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP.»

Improcede, assim, a suscitada questão da inadmissibilidade do recurso.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma «*válvula de segurança do sistema*» que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Estão em causa actos de liquidação de IVA decorrentes de correcções efectuadas pela Administração Tributária (AT), por desconsideração da dedução do imposto constante de facturas que titulam operações económicas que ela conclui serem simuladas ou falsas. Na impugnação judicial foi questionada a pertinência da motivação enunciada pela AT para suportar essa conclusão e pedida a anulação dessas liquidações.

Em 1ª instância a impugnação foi julgada improcedente, mas, no recurso interposto da sentença, o Tribunal Central Administrativo Norte revogou a sentença e julgou a impugnação procedente, anulando as liquidações com a seguinte e essencial argumentação:

«A primeira questão que se coloca no presente recurso é saber se o Tribunal recorrido errou o julgamento ao considerar que a administração tributária reuniu os indícios bastantes da falsidade das facturas, ou seja, de que as operações nelas mencionadas não correspondem a transacções reais.

Só se a resposta a esta questão for positiva, haverá que averiguar se a impugnante, ora recorrente, logrou demonstrar a veracidade das transacções. [...]

De notar que a administração tributária não precisa de demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe evidenciar a consistência daquele juízo (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-10-2004, processo n.º 810/04), invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas serem simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade — artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

O Tribunal recorrido considerou que a administração tributária havia carreado factos suficientemente indiciadores da falsidade das facturas nos seguintes termos [...]

No caso dos autos os únicos factos índice da falsidade das facturas invocados na sentença recorrida prendem-se com os emitentes das facturas. E analisado o relatório da fiscalização não se descortinam outros que não tivessem sido atendidos na sentença recorrida.

O que significa que o Tribunal recorrido ponderou os factos índice que havia a ponderar e que constavam do relatório da fiscalização. Falta saber se deles retirou a conclusão devida. -

Analisado aquele relatório verifica-se que a administração fiscal afirma que as facturas em causa nos autos são falsas apenas com base em indícios respeitantes aos emitentes, indícios esses que em concreto não são susceptíveis de só por si permitir relacionar a impugnante ora recorrente no esquema simulatório.

[...]

No caso em recurso a administração tributária apenas reuniu indícios relativamente aos emitentes das facturas, nada dizendo sobre a impugnante ora recorrente que a possa envolver num esquema simulatório.

Nada é dito, por exemplo, quanto à quantidade de mercadorias mencionadas nas facturas e à sua relação com volume de vendas declarado pela impugnante. Nem quanto à forma de pagamento das facturas.

Acresce que apesar de administração tributária não ter aceite nenhuma das facturas emitidas por aqueles emitentes, acaba por admitir que possa ter existido alguma actividade por parte daqueles: [...]

Mas não esclarece a administração tributária porque é que, perante actividade admitida por parte dos emitentes, desconsiderou as facturas na sua totalidade. E podendo ter existido fornecimentos, hipótese que se retira do relatório de fiscalização, fornecimentos dos emitentes à impugnante, não se pode aceitar que numa maneira simplista, violadora do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, a administração tributária não aceite as facturas na sua totalidade.

Aqui chegados não podemos deixar de concluir que a administração fiscal não logrou demonstrar a existência de indícios suficientes da falsidade das facturas, ónus que sobre si recaía, pelo que as liquidações impugnadas, ao contrário do decidido pelo Tribunal recorrido, violam o disposto no artigo 19.º n.ºs 1 e 3 do Código do IVA.

O vício de violação de lei implica a anulabilidade das liquidações, merecendo o recurso provimento.

Em nota final importa dizer que procedendo desde logo o recurso por a administração tributária não ter demonstrado os pressupostos que legitimariam a sua actuação (o negar o direito à dedução do imposto), não há que analisar se a impugnante ora recorrente fez prova da veracidade das transacções. E, assim, fica prejudicado o conhecimento do recurso que a este segmento respeitava, designadamente na parte em que discutia a matéria de facto a ele pertinente. [...]».

O Ministério Público, ora Recorrente, não se conforma com o decidido, sustentando, essencialmente, que a factualidade evidenciada pela AT no Relatório de Inspeção Tributária, valorada segundo as regras da experiência comum, indicia, suficientemente, que as facturas em causa não correspondem a efectivas operações. Razão por que defende que passou para a impugnante o ónus de comprovar a existência dessas operações, e que, por isso, o acórdão recorrido errou na interpretação das disposições contidas nos artigos 19º, nºs 1 e 3 do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT. E, advogando que a matéria em causa assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, reclamando, também por isso, uma interpretação pacificadora e uniforme pelo STA, coloca, para resolução neste recurso excepcional, a questão de saber se a factualidade evidenciada pela Administração Tributária constitui, ou não, indício suficiente de que as facturas em causa não correspondem a uma efectiva realização das operações a que se reportam.

Todavia, a questão que coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, das ilações ou conclusões que o Julgador retirou dos elementos constantes dos autos e fixados no probatório para concluir que os indícios apontados pela AT são insuficientes para legitimar correcção com fundamento na simulação das operações constantes das facturas. Ora, as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da matéria de facto integram-se ainda no domínio da actividade do julgamento da matéria de facto que é realizado pelo juiz em conformidade com o princípio da livre apreciação da prova.

Ou seja, com base na factualidade fixada no probatório, nomeadamente o conteúdo do Relatório da Inspeção Tributária, o TCAN emitiu um *juízo de facto*, na medida em que o julgamento sobre a existência ou inexistência de indícios sérios e consistentes quanto à simulação das operações tituladas pelas facturas consubstancia um *juízo de facto*, e tal juízo é insusceptível de ser reapreciado pelo STA dado o disposto no art. 150º, nºs 3 e 4 do CPTA, segundo o qual «*Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado*» e «*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*».

O que significa que está excluído, no recurso de revista excepcional, o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova. E não se enquadrando no âmbito desta ressalva a situação discutida neste recurso, a questão não pode ser objecto de apreciação.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. A existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal que, nos termos do artigo 19º, n.º 3, do CIVA, exclui a possibilidade de deduzir o imposto, mas à prova dos respectivos pressupostos, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.

Acresce que o acórdão recorrido trata questão jurídica que tem sido repetidamente analisada e decidida pelos tribunais tributários, não apresentando características de novidade, e aplicou a solução jurisprudencial pacífica e reiterada, que define um regime de ónus de prova de cumprimento sucessivo: (i) um primeiro ónus a cargo da administração tributária, que é o de demonstrar a consistência de um juízo indiciário sobre a probabilidade séria de uma factura não corresponder à realidade; (ii) um ónus subsequente a cargo do contribuinte, que é o de demonstrar que, apesar desses fortes e sérios indícios, a factura retrata uma operação verdadeira. E o acórdão recorrido não procedeu à inversão desse regime do ónus da prova; simplesmente formulou um juízo factual no sentido de considerar que a AT não lograra

demonstrar a consistência do seu juízo de probabilidade da falsidade ou simulação das transacções tituladas pelas facturas.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA.

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

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 150.º do CPTA).

Processo n.º: 587/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..... (Herdeiros) e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 20/12/2013, no processo que aí correu termos sob o n.º 1328/06.1BEPRT.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1- O Ministério Público, nos autos em epígrafe, notificado do Acórdão proferido no processo à margem identificado que revogou a sentença recorrida, não se conformando com o mesmo, vem interpor Recurso de Revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artº 150, nº 1 do CPTA.

2- O douto Acórdão efectuou uma errada interpretação das disposições dos arts. 19º, nº 3 do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT.

3- O recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do artº 150, nº 5 do CPTA.

4- Resulta do douto Acórdão sob recurso que o Venerando TCAN deu provimento ao recurso interposto por A..... –, revogando a sentença que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação adicional de IVA por desconsideração das facturas emitidas por B....., Lda. e C....., Lda, e anulando as liquidações impugnadas.

5- O acórdão sob recurso considerou que a administração tributária não logrou demonstrar a legalidade da sua actuação, ao concluir que as facturas daqueles emitentes não correspondiam a transacções reais, a partir da recolha de indícios exclusivamente relativos aos fornecedores de que estes não poderiam ter fornecido a mercadoria, nada dizendo se o utilizador das facturas sabia ou podia saber, ou se devia saber, sobre se o esquema fraudulento existente a montante da sua transacção.

6- O Ministério Público não se conformando com tal solução de direito que a seu ver constitui uma inversão do ónus da prova e suscitará grandes dúvidas no julgamento de casos idênticos, entende que o recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do artº 150, nº 5 do CPTA.

7- A questão jurídica a resolver atribui à decisão a proferir uma utilidade que vai além deste caso, fornecendo orientação para os particulares, a Administração Tributária e os Tribunais perante uma situação jurídica que se repetirá num número indeterminado de casos futuros pelo que estando reunidos os requisitos para ser considerada de importância fundamental, requer-se a admissão da revista,

8- Deste modo o TCAN no acórdão em recurso, centra-se na questão de saber se a administração tributária pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos emitentes das facturas indiciadores da falsidade, para concluir-se pela existência de simulação das operações comerciais sujeitas a IVA.

9- Considerando que não pondo em causa que a recorrente adquiriu a sucata, teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas e que havia conluio entre a impugnante e as emitentes das facturas para defraudar o fisco.

10- E não tendo tal acontecido, concluiu, ao contrário do decidido pela sentença recorrida, que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de considerar ter ocorrido simulação das transacções.

11- Considerando procedente desde logo o recurso por a administração tributária não ter recolhido indícios legitimadores da sua actuação no sentido de não aceitar a dedução do IVA mencionado nas facturas em causa.

12- Ora neste caso, o TCAN aprecia a matéria de facto e as disposições legais aplicáveis mas interpreta-a, como se tivesse sido provada a existência dos fornecimentos em questão, quando em lado nenhum isso se infere ou é referido pela AT ou pela bem fundamentada sentença da 1ª instância.

13- Invertendo os princípios do ónus da prova, envereda por uma solução jurídica completamente contrária à jurisprudência que se tem pronunciado em sentido contrário sobre a questão.

14- Veja-se p. exemplo o Ac. deste TCAN, no Proc.00964/06.0BEPRT, de 26-04-2012, Relatora Catarina Almeida e Sousa, também sobre o ónus da prova refira-se o Ac. deste TCAN, Proc. 1185/04.2PRT, de 08-03-2012, e do STA, Ac. como o de 4-11-2004, rec 810/04, 30-4-2003 Proc. 241/03, e 27-10-04, Proc. 810/04.

15- A Administração Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a concluir pela simulação das transacções tituladas pelas facturas em questão (in casu, que a levou a considerar determinadas aquisições de sucata como simuladas), factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente em sede tributária), só, então, passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

16- No caso vertente, os indícios que levaram a AF a concluir que as facturas emitidas pelas entidades supra referidas não titulavam operações reais são os que constam do relatório da fiscalização, sabido que é nele que se encontra enunciada e concretizada a fundamentação das liquidações impugnadas.

17- Ora, segundo o teor desse RIT, a Administração Fiscal efectuou uma fiscalização cruzada à impugnante que veio a resultar na revelação denunciadora de uma série de circunstâncias indiciadoras de que, no caso vertente, não estamos perante transacções reais.

18- À Administração Fiscal basta a prova da existência de factos que, valorados à luz da experiência comum, permitam um juízo suficientemente sólido da existência daqueles indícios, não tendo que fazer a prova dos requisitos da simulação tal como prevista na lei civil.

19- Da prova produzida, não resulta demonstrado que as facturas a que se reporta o RIT junto aos autos titulam operações efectivamente ocorridas, tanto mais que os depoimentos das testemunhas inquiridas, no que concerne às transacções tituladas pelas facturas postas em crise pela Administração fiscal apresentam-se imprecisos, vagos e, por isso, insusceptíveis de criar a convicção no Tribunal de que as operações tituladas por aquelas condizem com a realidade material dos factos.

20- Apesar de ser utilizado o cheque como meio de pagamento, a peculiaridade dos respectivos montantes terem sido levantados imediatamente ao balcão ou imediatamente levantados após o seu depósito, manifesta uma prática não generalizada ou comum, uma vez que equivale ao pagamento em numerário de quantias avultadas.

21- Da prova testemunhal produzida constata-se serem totalmente desconhecedores quanto aos procedimentos adoptados pela impugnante relativamente às mercadorias adquiridas e emissão de facturas, não sendo credíveis os seus depoimentos para lograr provar que as mercadorias e serviços, mencionadas nas facturas, foram fornecidas pelas sociedades emitentes.

22- Considerando que os indícios recolhidos pela Administração Tributária configuram elementos probatórios objectivos, tendo esta cumprido o ónus probatório que sobre si impendia no sentido da fundamentação substancial dos actos impugnados que a lei exige para legitimar as correcções da matéria tributável declarada, urgia que a Impetrante para fazer vingar a sua tese apresentasse em juízo prova capaz de atestar a veracidades das transacções desconsideradas, ou seja, que oferecesse prova bastante da realidade das operações tituladas pelas facturas em apreço.

23- Certo é que, no caso vertente, este ónus não foi cumprido pela Impugnante uma vez que não se provaram quaisquer dos factos alegados na douda p.i., excepcionando os que resultam directamente do Relatório da Inspeção, sendo que nem a prova documental, nem a testemunhal carreada para os autos pela Impugnante teve a virtualidade de contrariar ou mesmo abalar a credibilidade dos indícios recolhidos pela AT.

24- Competia à administração tributária provar a existência dos fornecimentos e provados estes teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas, ou sequer a existência de conluio entre a impugnante e as emitentes das facturas para defraudar o fisco?

25- O julgamento efectuado em 1ª instância, quanto à matéria de facto, não foi posto em causa, visto que se a recorrente, dela discordasse e pretendesse impugná-la, teria indicado os meios probatórios constantes do processo que impunham uma decisão diversa daquela que consta da sentença, em observância do disposto no artº 690º-A, nº 1, alínea b) do CPC, o que não fez.

26- Estes sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam verdadeiras operações é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

27- Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 75º, nº1 da LGT, pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem omissões, erros, inexactidões ou outros indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

28- O n.º 1 do art. 100.º do CPPT faz recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

29- Assim, neste caso cessou a presunção prevista na primeira do art. 75º da LGT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

30- O Tribunal Central Administrativo, numa situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, teria de a valorar contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova, não podendo impor esse ónus à administração tributária.

31- Aliás este tem sido o sentido decisório da nossa jurisprudência aqui citada e na sentença do TAF do Porto, permitindo-nos citar em abono do que foi referido, o STA nos Acs. de 4-05-2005, proferido no Proc. n.º 0943/04 e de 07-05-2003, PLENO DA SECÇÃO DO CT e o TCAN, entre outros, no Ac. proferido no Proc. 01834/04, em 24-01-2008.

32- Com efeito, na investigação que efectuou e na análise dos elementos contabilísticos a administração tributária verificou que aqueles não transaccionaram os produtos indicados nas facturas, nem tinham capacidade instalada (instalações e equipamentos) e financeira, para realizar as operações indicadas, naqueles montantes e, não foi apresentada, prova testemunhal ou documental comprovativa das operações de compra constantes nas facturas contabilizadas.

33- A fundamentação subjacente às correcções da matéria colectável que emergiram nos actos tributários impugnados foi devidamente efectuada através da notificação da inspecção tributária ficando a impugnante bem ciente da mesma mas, tendo exercido o direito de audição, não juntou qualquer elemento infirmativo das conclusões do RIT.

34- Tendo a Administração Tributária investigado e evidenciado a consistência do juízo de que as operações consubstanciadas nas ditas facturas não se realizaram, incumbia ao impugnante o ónus da prova da realidade de tais operações, o que não logrou fazer, isto é, a prova apresentada foi claramente insuficiente para comprovar a realização das operações a que se reportam as facturas em causa.

35- Tal como é referido no voto de vencido do nosso Acórdão, trata-se de operações económicas que envolvem elevados valores, não se trata de situações ocasionais e esporádicas com a recorrente, mas, ao invés e como resulta do RIT, reveladoras de um relacionamento frequente, contínuo e duradouro entre as partes.

36- Perante este circunstancialismo vertido no relatório de inspecção, e salvo melhor opinião, a administração tributária não tinha que demonstrar o que quer que fosse mais para considerar simuladas

as operações tituladas pelas facturas, em que aqueles fornecedores figuram como emitentes, até ser feita prova pela recorrente de que as operações ocorreram efectivamente.

37- Assim, não podem ser consideradas como operações comerciais sujeitas a IVA as supostas transacções comerciais, tituladas pelas facturas em causa, pelo que, de acordo com o art. 19º, nº3 do CIVA não pode ser dedutível o IVA supostamente suportado pela impugnante.

38- O Acórdão sob recurso violou o disposto nos arts.19º, nº3 do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT.

39- Consequentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo, substituindo-o por outro que confirmando a sentença da 1ª instância, considere a impugnação improcedente.

Assim decidindo Vossas Excelências farão como sempre Justiça

1.3. A recorrida apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

1. O recurso interposto pelo Ministério Público deve ser julgado inadmissível uma vez que parte de uma premissa errada, isto é, da consideração de uma controvérsia que não existe, de todo – nem nos autos nem na jurisprudência –, o que inquina qualquer possibilidade de uma apreciação de fundo do recurso em causa.

2. O acórdão recorrido não tem por ponto de partida qualquer pressuposto distinto da demais jurisprudência dos Tribunais em matéria de ónus da prova nos casos de facturação fictícia: desde logo, aquele não diz que a AT, para cumprir o seu ónus da prova (e o comando do artigo 74º da LGT), não se pode bastar com a recolha de elementos que digam respeito aos emitentes das facturas (entidades terceiras ao contribuinte inspeccionado).

3. Em lado algum da decisão em crise o Tribunal estabelece esse limite que o Ministério Público parece imaginar: o acórdão recorrido não refere – nem dele é possível intuir – que todo o acto tributário fundamentado na recolha de indícios de facturação falsa junto dos emitentes (sem qualquer um relativo ao sujeito passivo objecto do acto) deve ser anulado, limitando-se a dizer, pelo contrário, que, como é óbvio, é essencial que os indícios mobilizados signifiquem, não apenas a descredibilização dos emitentes, mas especificamente a descredibilização das operações tituladas pelas facturas colocadas em causa.

4. O acórdão recorrido parte do princípio de que os actos tributários do tipo dos que estão em causa nos autos podem ter por sustento a recolha de indícios relacionados directamente apenas com entidades terceiras à entidade sujeita àqueles actos, ressalvando porém que, naturalmente, os indícios devem ser de tal sorte que lancem a dúvida sobre, especificamente, a *realidade das operações* tituladas pelas facturas concretamente em crise – e não, de forma mais ou menos difusa, sobre a *credibilidade dos seus emitentes*.

5. De facto, lendo-se o aresto, percebe-se imediatamente que o Tribunal não considera irrelevantes à partida os elementos recolhidos pela AT (não há, desde logo, uma descredibilização *a priori* pelo facto de eles apenas dizerem respeito aos emitentes) mas que ainda que tais factos possam ser verdadeiros, nada impede que as transacções tituladas nas facturas tenham acontecido: o Tribunal di-lo, antes de mais, por entender que parte dos indícios concretamente mobilizados pela AT, independentemente da sua origem (se são relativos aos emitentes ou à Impugnante) não significam por si só que as facturas não representam transacções efectivas.

6. De resto, é também esta apreciação concreta que está em causa no acórdão do processo n.º 964/06.0BEPRT (que o Ministério Público dá como exemplo de uma orientação jurisprudencial alegadamente distinta da do acórdão recorrido).

7. Portanto, no que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos mobilizados pelo Ministério Público é, tão-só, na apreciação *concreta* dos indícios *específicos* mobilizados em cada um dos casos, com base numa análise conjugada de três elementos: i) a credibilidade intrínseca, em abstracto, dos indícios, vista à luz ii) da experiência comum e iii) dos elementos carreados para o processo pela Impugnante.

8. Trata-se, assim, de uma divergência que nada tem a ver com a interpretação do direito mobilizado (com o escopo das normas, com o alcance do poder que estas conferem à AT, com a distribuição do ónus da prova), estando antes estritamente limitada à análise dos factos *concretos* e à susceptibilidade de os mesmos, em cada um dos processos, serem ou não subsumíveis ao direito em causa.

9. Ou seja, não existe sobre o tema em causa qualquer divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais susceptível de gerar incerteza e instabilidade na resolução dos litígios e de, por isso, exigir a intervenção do STA, na qualidade de regulador do sistema.

10. Por outro lado, a consonância do acórdão recorrido com a orientação reiterada dos Tribunais é também um indício seguro de que aquele não perfilhou uma solução ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

11. Deste modo, a questão decidenda não cabe na previsão do artigo 150º do CPTA: não existe qualquer violação de lei substantiva ou processual que requeira a intervenção correctiva do STA, por esta via (n.º 2), e, portanto, não só aquela questão não tem uma importância jurídica ou social fundamental como não requer “uma melhor aplicação do direito” (n.º 1).

12. Aliás, em bom rigor, a motivação do recurso é verdadeiramente típica de um recurso *normal*, e não *excepcional*, conforme resulta à evidência particularmente das conclusões 19 em diante formuladas das alegações do Ministério Público – nas quais este desenvolve uma argumentação própria de quem requer a reapreciação do direito aplicado com sustento numa diferente apreciação da factualidade relevante, e não – conforme é exigido pelo regime do recurso excepcional de revista do artigo 150º do CPTA – com base num diferente sentido atribuído ao conteúdo das previsões normativas.

13. Seja como for, mesmo que se entendesse como admissível o presente recurso – no que não se concede –, a verdade é que a revista solicitada haveria sempre de improceder, dado que o Tribunal recorrido fez uma interpretação correcta das possibilidades de aplicação do regime do ónus da prova: a AT está obrigada a recolher indícios sérios de que entre o contribuinte inspeccionado e os seus fornecedores de serviços ou bens houve um conluio simulatório: para que as correcções impugnadas se possam considerar legalmente realizadas, a AT deveria ter identificado, nas relações da ASR com os seus fornecedores, quer o intuito e o acordo simulatórios, quer o “*animus nocendi*” em desfavor do Estado.

14. No entanto, os actos de liquidação impugnados baseiam-se numa fundamentação que é, no tom e na natureza, simplesmente remissiva – não constituindo mais do que uma mera resenha de conclusões de outros Relatórios (Como que um seu epílogo), relativos a outros sujeitos passivos, de cujo conteúdo completo a ASR nunca teve conhecimento: a a AT não apresentou provas ou sequer indícios credíveis e circunstanciados do que aparentemente alega e que possam ser sustentadamente subsumidos ao conceito – a algum conceito – de simulação, limitando-se a expor o circuito comercial de determinadas mercadorias, a identificar a situação tributária irregular de alguns dos operadores que nele participam, a referir a alegada reiteração de um determinado tipo de fraude no sector em causa e a concluir, irresponsável e – diga-se – preguiçosamente, que toda e qualquer entidade envolvida nesse circuito faz parte de um conluio fraudulento.

15. De qualquer modo, como decorre do Acórdão recorrido, ainda que todos aqueles supostos “indícios” se viessem a provar, daí não se poderia concluir pela inexistência de meios para celebrar com a ASR os negócios titulados nas facturas: nenhum desses indícios impede um operador de, obtendo as necessárias quantidades de mercadorias, munindo-se de um livro de facturas e abrindo uma conta bancária em nome do titular da factura, se deslocar às instalações de um outro revendedor, oferecer as mercadorias, acordar um preço e descontar o cheque usado como meio de pagamento (ou seja, não pode concluir-se, apenas por que se confirmam aqueles factos, que os fornecedores não estavam em condições de transaccionar as mercadorias).

Termos em que deverá rejeitar-se o recurso, por falta dos pressupostos da revista excepcional ou, subsidiariamente, negar-se provimento ao recurso, mantendo-se o duto acórdão recorrido, com todas as consequências legais.

1.4. Sendo recorrente, o Ministério Público não emitiu Parecer.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados já constantes do Probatório da sentença e para os quais agora também se remete.

3.1. Como flui dos autos, está em causa uma impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IVA referente ao ano de 2001 e decorrente de correcção levada a cabo por desconsideração de deduções de imposto relativas a operações económicas tituladas por facturas que a Administração Tributária (AT) concluiu serem simuladas ou falsas, tendo a impugnante vindo, além do mais, questionar a legalidade dessa correcção, mormente no que toca à existência de simulação e à pertinência e idoneidade da motivação enunciada pela Administração para chegar a essa conclusão.

O tribunal tributário de 1ª instância julgou a impugnação improcedente, na consideração de que a AT havia carreado factos suficientemente indiciadores da falsidade das transacções, e a questão que o Tribunal Central Administrativo Norte apreciou em sede de recurso foi, no que aqui interessa, a de saber se a sentença padecia de erro de julgamento nessa matéria, isto é, se a AT reunira indícios bastantes para concluir pela falsidade das operações tituladas pelas enunciadas facturas.

E dando por verificado esse erro, o Tribunal Central Administrativo revogou a sentença e julgou a impugnação procedente, por ter julgado, em suma, que a AT não havia recolhido indícios bastantes ou suficientemente fortes e consistentes para legitimar a sua actuação.

O Ministério Público, ora recorrente, não se conforma com o decidido, sustentando que a factualidade vertida no Relatório da Inspeção Tributária, valorada segundo as regras da experiência comum, indicia, suficientemente, que as facturas em causa não correspondem a efectivas operações e defendendo, por isso, que era à impugnante que incumbia o ónus da prova quanto à existência dessas operações, e que, assim, o acórdão recorrido errou na interpretação das disposições dos artigos 19º, nº 3, do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT.

E advogando que a matéria assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indetermi-

nado de casos futuros, reclamando uma interpretação pacificadora e uniforme pelo STA, coloca para resolução neste recurso a questão de saber se a factualidade evidenciada pela AT constitui, ou não, matéria indiciária suficiente de que as facturas em causa não correspondem a uma efectiva realização das operações económicas a que se reportam.

3.2. Afigura-se-nos, porém, que, mesmo aceitando que o recurso excepcional de revista previsto nesse art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, não se verificam, no caso, os respectivos requisitos legais para a admissibilidade do recurso.

Dispõe-se nos n.ºs.1 e 5 do citado art. 150º:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010,

rec. nº 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. nº 0357/07; de 20/5/09, rec. nº 295/09, de 29/6/2011, rec. nº 0568/11, de 7/3/2012, rec. nº 1108/11, de 14/3/12, rec. nº 1110/11, de 21/3/12, rec. nº 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, nº 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC (³) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora,volvendo aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, constatamos que, no caso vertente, a questão que o recorrente Ministério Público coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, das ilações de facto que o julgador retirou dos elementos constantes dos autos para o efeito de concluir que os indícios apontados pela AT são insuficientes para legitimar a correcção com fundamento na falsidade das transacções tituladas pelas enunciadas facturas. Porém, é sabido que as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da factualidade fixada no probatório integram-se, ainda, no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, isto é, no domínio do julgamento de facto realizado pelo juiz segundo o princípio da livre apreciação da prova. Só que, de acordo com o que expressamente se dispõe nos nºs. 3 e 4 do dito art. 150º do CPTA, está excluído do âmbito do recurso de revista excepcional o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Pelo que, uma vez que a situação proposta pelo recorrente MP e a que reportam os presentes autos não se enquadra no âmbito desta ressalva, então não pode ela ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista, que, como se viu, não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Aliás, em sentido idêntico se decide também nos acórdãos proferidos nesta data, por esta mesma formação, nos procs. n.ºs 0511/15 e 0591/15, em que estão em causa factualidade e questões semelhantes e nos quais se exara o seguinte: *«Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. A existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal que, nos termos do artigo 19º, nº 3, do CIVA, exclui a possibilidade de deduzir o imposto, mas à prova dos respectivos pressupostos no caso concreto, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.*

Acresce que não se detecta, no acórdão recorrido, a existência de erro grosseiro susceptível de legitimar a intervenção do STA em ordem a contribuir para uma melhor aplicação do direito. Aliás, tal acórdão não dissente, sequer, da jurisprudência em matéria de regime do ónus da prova neste tipo de correcções e que define um ónus de cumprimento sucessivo: (i) um primeiro ónus a cargo da administração tributária, que é o de demonstrar a consistência de um juízo indiciário sobre a probabilidade séria de uma factura não corresponder à realidade; (ii) um ónus subsequente a cargo do contribuinte, que é o de demonstrar que, apesar daqueles fortes e sérios indícios, a factura retrata uma operação verdadeira.

O acórdão recorrido não diz, como parece pretender o recorrente, que para cumprir o seu ónus de prova a AT não pode bastar-se com a recolha de elementos indiciários ou que esses elementos não possam dizer respeito aos emitentes das facturas; em lado algum do acórdão se estabelece esse limite. E também não procedeu a qualquer inversão do regime do ónus da prova; simplesmente formulou um juízo factual no sentido de considerar que a administração fiscal não lograra, no caso, demonstrar a consistência do seu juízo de probabilidade séria da simulação das operações tituladas pelas facturas.

Portanto, o que está em causa é, unicamente, a apreciação da consistência, solidez e idoneidade dos indícios mobilizados pela AT, lidos à luz da experiência comum e dos elementos carreados para o processo pelo impugnante.

Trata-se, por conseguinte, de uma divergência que nada tem a ver com a interpretação do direito mobilizado (com o escopo das normas legais, com o alcance do poder que estas conferem à AT, ou com o regime e distribuição do ónus da prova), estando, antes, estritamente limitada à análise dos factos concretos e à susceptibilidade de os mesmos, em cada caso, serem ou não subsumíveis ao direito em causa.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150º, nº 1, do CPTA.»

Tudo visto, portanto, e em concordância com esta fundamentação, conclui-se que não se preenchem os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional previsto no citado art. 150º do CPTA.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso de revista excepcional.
Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) *Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..*

(²) *Sobre esta matéria, cfr: Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.*

(³) *Correspondentes aos arts. 676º, nº 2, 684º, nºs. 1 e 2, e 685º-A, nºs. 1 e 2, do anterior CPC.*

Acórdão de 13 de Julho de 2015.**ASSUNTO:**

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

SUMÁRIO:

- I — No recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA está excluído o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do nº 4 desse preceito legal.*
- II — Por outro lado, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, mostra-se ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a essa matéria de facto.*

Processo n.º: 591/15-30.

RECORRENTE: Ministério Público.

RECORRIDO: A....., Lda. e Fazenda Publica.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que concedeu provimento ao recurso que a sociedade A....., LDA, interpôs da sentença de improcedência da impugnação judicial que deduzira contra o acto de liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, referente aos meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho, Julho, Setembro, dos anos de 2004 e de 2005.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1 - O Ministério Público, nos autos em epígrafe, notificado do Acórdão proferido no processo à margem identificado que revogou a sentença recorrida, não se conformando com o mesmo, vem interpor Recurso de Revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do art. 150, nº 1, do CPTA.

2 - O douto Acórdão efectuou uma errada interpretação das disposições dos arts 19º nº 3, do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT.

3 - O recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150, nº 5, do CPTA.

4 - Resulta do douto Acórdão sob recurso que o Venerando TCAN deu provimento ao recurso interposto por A....., Lda revogando a sentença que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação adicional de IVA por desconsideração das facturas emitidas por B....., Lda, C..... e D....., e anulando as liquidações impugnadas.

5 - O acórdão sob recurso considerou que a administração tributária não logrou demonstrar a legalidade da sua actuação ao concluir que as facturas daqueles emitentes não correspondiam a tran-

sacções reais a partir da recolha de indícios exclusivamente relativos aos fornecedores de que estes não poderiam ter fornecido a mercadoria, nada dizendo se o utilizador das facturas sabia ou podia saber, ou se devia saber, sobre se o esquema fraudulento existente a montante da sua transacção

6 - O Ministério Público não se conformando com tal solução de direito que a seu ver constitui uma inversão do ónus da prova e suscitará grandes dúvidas no julgamento de casos idênticos, entende que o recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150, nº 5, do CPTA.

7 - A questão jurídica a resolver atribui á decisão a proferir uma utilidade que vai além deste caso, fornecendo orientação para os particulares, a Administração Tributária e os Tribunais perante uma situação jurídica que se repetirá num número indeterminado de casos futuros pelo que estando reunidos os requisitos para ser considerada de importância fundamental, requer-se a admissão da revista.

8 - Deste modo o TCAN no acórdão em recurso, centra-se na questão de saber se a administração tributária pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos emitentes das facturas indiciadores da falsidade, para concluir-se pela existência de simulação das operações comerciais sujeitas a IVA.

9 - Considerando que não pondo em causa que a recorrente adquiriu a sucata, teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas.

10 - E não tendo tal acontecido, concluiu, ao contrário do decidido pela sentença recorrida que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de considerar ter ocorrido simulação das transacções.

11 - Considerando procedente desde logo o recurso por a administração tributária não ter recolhido indícios legitimadores da sua actuação, no sentido de não aceitar a dedução do IVA mencionado nas facturas em causa.

12 - Ora neste caso, o TCAN aprecia a matéria de facto e as disposições legais aplicáveis mas interpreta-a, como se tivesse sido provada a existência dos fornecimentos em questão, quando em lado nenhum isso se infere ou é referido pela AT ou pela bem fundamentada sentença da 1ª instância.

13 - Invertendo os princípios do ónus da prova, envereda por uma solução jurídica completamente contrária à jurisprudência que se tem pronunciado em sentido contrário sobre a questão.

14 - Veja-se p. exemplo o Ac. deste TCAN, no Proc.oo964/o6.oBEPRT, de 26-04-2012, Relatora Catarina Almeida e Sousa, em que a recorrente é a mesma destes autos, também sobre o ónus da prova refira-se o Ac. deste TCAN, Proc.115/o4.2PRT, de 08-03-2012, e do STA, Ac. como o de 4-11-2004, rec 810/04, 30-4-2003 Proc. 241/03, e 27-10-04, Proc. 810/04.

15 - A Administração Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a concluir pela simulação das transacções tituladas pelas facturas em questão (in casu, que a levou a considerar determinadas aquisições de sucata como simuladas), factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente em sede tributária), só, então, passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente

16 - No caso vertente, os indícios que levaram a AF a concluir que as facturas emitidas pelas entidades supra referidas não titulavam operações reais são os que constam do relatório da fiscalização, sabido que é nele que se encontra enunciada e concretizada a fundamentação das liquidações impugnadas.

17 - Ora, segundo o teor desse RIT, a Administração Fiscal efectuou uma fiscalização cruzada á impugnante que veio a resultar na revelação denunciadora de uma série de circunstâncias indiciadoras de que, no caso vertente, não estamos perante transacções reais.

18 - Á Administração Fiscal basta a prova da existência de factos que, valorados á luz da experiência comum, permitam um juízo suficientemente sólido da existência daqueles indícios, não tendo que fazer a prova dos requisitos da simulação tal como prevista na lei civil.

19 - Da prova produzida, não resulta demonstrado que as facturas a que se reporta o RIT junto aos autos titulam operações efectivamente ocorridas, tanto mais que os depoimentos das testemunhas inquiridas, no que concerne às transacções tituladas pelas facturas postas em crise pela Administração fiscal apresentam-se imprecisos, vagos e, por isso, insusceptíveis de criar a convicção no Tribunal de que as operações tituladas por aquelas condizem com a realidade material dos factos.

20 - Apesar de ser utilizado o cheque como meio de pagamento, a peculiaridade dos respectivos montantes terem sido levantados imediatamente ao balcão ou imediatamente levantados após o seu depósito, manifesta uma prática não generalizada ou comum, uma vez que equivale ao pagamento em numerário de quantias avultadas.

21 - Da prova testemunhal produzida constata-se que dos mesmos apenas resultou a descrição do funcionamento e as práticas adoptadas pela Impugnante quanto aos seus fornecedores, bem como do modus operandi dos intervenientes no negócio de compra e venda de sucata, sendo totalmente

omissos quanto à identidade dos fornecedores, respectiva estrutura empresarial ou a materialidade das operações em questão.

22 - Considerando que os indícios recolhidos pela Administração Tributária configuram elementos probatórios objectivos, tendo esta cumprido o ónus probatório que sobre si impendia no sentido da fundamentação substancial dos actos impugnados que a lei exige para legitimar as correcções da matéria tributável declarada, urgia que a Impetrante para fazer vingar a sua tese apresentasse em juízo prova capaz de atestar a veracidade das transacções desconsideradas, ou seja, que oferecesse prova bastante da realidade das operações tituladas pelas facturas em apreço.

23 - Certo é que, no caso vertente, este ónus não foi cumprido pela Impugnante uma vez que não se provaram quaisquer dos factos alegados na douda p.i, exceptuando os que resultam directamente do Relatório da Inspeção, sendo que nem a prova documental, nem a testemunhal carreada para os autos pela Impugnante teve a virtualidade de contrariar ou mesmo abalar a credibilidade dos indícios recolhidos pela AT.

24 - Competia à administração tributária provar a existência dos fornecimentos e provados estes teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas?

25 - O julgamento efectuado em 1ª instância, quanto à matéria de facto, não foi posto em causa, visto que se a recorrente, dela discordasse e pretendesse impugná-la, teria indicado os meios probatórios constantes do processo que impunham uma decisão diversa daquela que consta da sentença, em observância do disposto no art. 690º -A, nº1, alínea b), do CPC, o que não fez.

26 - Estes sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam verdadeiras operações é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

27 - Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 75º nº1, da LGT, pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem omissões, erros, inexactidões ou outros indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

28 - O nº 1 do art. 100º do CPPT faz recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

29 - Assim, neste caso cessou a presunção prevista na primeira do art. 75º da LGT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

30 - O Tribunal Central Administrativo, numa situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, teria de a valorar contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova, não podendo impor esse ónus à administração tributária.

31 - Aliás este tem sido o sentido decisório da nossa jurisprudência aqui citada e na sentença do TAF do Porto, permitindo-nos citar em abono do que foi referido, o STA nos Acs. de 4-05-2005, proferido no Proc. nº 0943/04 e de 07-05-2003, PLENO DA SECÇÃO DO CT e o TCAN, entre outros, no Ac. proferido no Proc.01834/04, em 24-01-2008.

32 - Quanto ao Ac. do T.J. de 31.01.2013, Proc. C-642/11 citado no acórdão sob recurso, o mesmo se refere-se a uma determinada operação em sede de dedução de IVA intracomunitário em que o *“sujeito passivo não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo estava viciada por fraude ao IVA”*, situação bem diferente da nossa

33 - Com efeito, na investigação que efectuou e na análise dos elementos contabilísticos a administração tributária verificou que aqueles não transaccionaram os produtos indicados nas facturas, nem tinham capacidade instalada (instalações e equipamentos) e financeira, para realizar as operações indicadas, naqueles montantes e, não foi apresentada, prova testemunhal ou documental comprovativa das operações de compra constantes nas facturas contabilizadas.

34 - A fundamentação subjacente às correcções da matéria colectável que emergiram nos actos tributários impugnados foi devidamente efectuada através da notificação da inspeção tributária efectuada, ficando a impugnante bem ciente da mesma mas não exerceu o direito de audição.

35 - Tendo a Administração Tributária investigado e evidenciado a consistência do juízo de que as operações consubstanciadas nas ditas facturas não se realizaram, incumbia ao impugnante o ónus da prova da realidade de tais operações, o que não logrou fazer, isto é, a prova apresentada foi claramente insuficiente para comprovar a realização das operações a que se reportam as facturas em causa.

36 - Tal como é referido no voto de vencido do nosso Acórdão, trata-se de operações económicas que envolvem elevados valores, não se trata de situações ocasionais e esporádicas com a recorrente,

mas, ao invés e como resulta do RIT, reveladoras de um relacionamento frequente contínuo e duradouro entre as partes.

37 - Perante este circunstancialismo vertido no relatório de inspecção, e salvo melhor opinião, a administração tributária não tinha que demonstrar o que quer que fosse mais para considerar simuladas as operações tituladas pelas facturas, em que aqueles fornecedores figuram como emitentes, até ser feita prova pela recorrente de que as operações ocorreram efectivamente.

38 - Assim, não podem ser consideradas como operações comerciais sujeitas a IVA as supostas transacções comerciais, tituladas pelas facturas em causa, pelo que, de acordo com o art. 19º, nº 3, do CIVA não pode ser dedutível o IVA supostamente suportado pela impugnante.

39 - O Acórdão sob recurso violou o disposto nos arts. 19º, nº 3, do CIRC, 75º da LGT e 100 do CPPT.

40 - Consequentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo, substituindo-o por outro que confirmando a sentença da 1ª instância, considere a impugnação improcedente.

Assim decidindo Vossas Excelências farão como sempre Justiça.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a inadmissibilidade do recurso por falta dos pressupostos legais e, subsidiariamente, pugnou pela manutenção do acórdão recorrido.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de que nada se lhe oferecia dizer, por ora, quanto à admissibilidade do recurso de revista.

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

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista *para melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Está em causa uma impugnação judicial deduzida contra actos de liquidação adicional de IVA decorrentes de correcção levada a cabo por desconsideração de deduções de imposto relativas a operações económicas tituladas por facturas que a Administração Tributária (AT) concluiu serem simuladas ou falsas, tendo a impugnante vindo questionar a legalidade dessa correcção, mormente no que toca à

existência de simulação e à pertinência e idoneidade da motivação enunciada pela Administração para chegar a essa conclusão.

O tribunal tributário 1ª instância julgou a impugnação improcedente, na consideração de que a AT havia carreado factos suficientemente indiciadores da falsidade das transacções, e a questão que o Tribunal Central Administrativo Norte apreciou em sede de recurso foi, no que aqui interessa, a de saber se a sentença padecia de erro de julgamento nessa matéria, isto é, se a AT reunira indícios bastantes para concluir pela falsidade das operações tituladas pelas enunciadas facturas.

O Tribunal Central Administrativo deu por verificado esse erro, revogou a sentença e julgou a impugnação procedente, por ter julgado, em suma, que a AT não havia recolhido indícios bastantes ou suficientemente fortes e consistentes para legitimar a sua actuação.

O Ministério Público, ora recorrente, não se conforma com o decidido, sustentando que a factualidade vertida no Relatório da Inspeção Tributária, valorada segundo as regras da experiência comum, indicia, suficientemente, que as facturas em causa não correspondem a efectivas operações. Razão por que defende que era à impugnante que incumbia o ónus da prova quanto à existência dessas operações, e que, por isso, o acórdão recorrido errou na interpretação das disposições dos artigos 19º nº 3, do CIVA, 75º da LGT e 100º do CPPT. E advogando que a matéria assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, reclamando uma interpretação pacificadora e uniforme pelo STA, coloca para resolução neste recurso a questão de saber se a factualidade evidenciada pela AT constitui, ou não, matéria indiciária suficiente de que as facturas em causa não correspondem a uma efectiva realização das operações económicas a que se reportam.

Todavia, a questão que o Recorrente coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, das ilações de facto que o Julgador retirou dos elementos constantes dos autos para o efeito de concluir que os indícios apontados pela AT são insuficientes para legitimar a correcção com fundamento na falsidade das transacções tituladas pelas enunciadas facturas. E as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da factualidade fixada no probatório integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, isto é, no domínio do julgamento de facto realizado pelo Juiz segundo o princípio da livre apreciação da prova.

Ora, conforme resulta expressamente da norma contida no artigo 150º, nº 3 e 4, do CPTA, está excluído do âmbito do recurso de revista excepcional o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova. E não se enquadrando no âmbito desta ressalva a situação discutida nos autos, a questão proposta não pode ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista, que, como se explicou, não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. A existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal que, nos termos do artigo 19º nº 3, do CIVA, exclui a possibilidade de deduzir o imposto, mas à prova dos respectivos pressupostos no caso concreto, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.

Acresce que não se detecta, no acórdão recorrido, a existência de erro grosseiro susceptível de legitimar a intervenção do STA em ordem a contribuir para uma melhor aplicação do direito. Aliás, tal acórdão não dissente, sequer, da jurisprudência em matéria de regime do ónus da prova neste tipo de correcções e que define um ónus de cumprimento sucessivo: (i) um primeiro ónus a cargo da administração tributária que é o de demonstrar a consistência de um juízo indiciário sobre a probabilidade séria de uma factura não corresponder à realidade; (ii) um ónus subsequente a cargo do contribuinte, que é o de demonstrar que, apesar daqueles fortes e sérios indícios, a factura retrata uma operação verdadeira.

O acórdão recorrido não diz, como parece pretender o recorrente, que para cumprir o seu ónus de prova a AT não pode bastar-se com a recolha de elementos indiciários ou que esses elementos não possam dizer respeito aos emitentes das facturas; em lado algum do acórdão se estabelece esse limite. E também não procedeu a qualquer inversão do regime do ónus da prova; simplesmente formulou um juízo factual no sentido de considerar que a administração fiscal não lograra, no caso, demonstrar a consistência do seu juízo de probabilidade séria da simulação das operações tituladas pelas facturas.

Portanto, o que está em causa é, unicamente, a apreciação da consistência, solidez e idoneidade dos indícios mobilizados pela AT, lidos à luz da experiência comum e dos elementos carreados para o processo pelo impugnante.

Trata-se, por conseguinte, de uma divergência que nada tem a ver com a interpretação do direito mobilizado (com o escopo das normas legais, com o alcance do poder que estas conferem à AT, ou com o regime e distribuição do ónus da prova), estando, antes, estritamente limitada à análise dos factos

concretos e à susceptibilidade de os mesmos, em cada caso, serem ou não subsumíveis ao direito em causa.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA.

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

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Dulce Neto* (Relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 150.º do CPTA).

Processo n.º: 625/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 19/2/2015, no processo que aí correu termos sob o n.º 07976/14.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

i. Ao considerar, sem mais, que ao Recorrente foi facultado o direito de audição, apenas porque o mesmo foi notificado para o efeito, incorreu a sentença recorrida em omissão de pronúncia;

ii. Na verdade, o que está em causa são os efeitos da omissão de pronúncia da Administração Tributária quanto ao pedido de prorrogação do prazo apresentado para efeitos do exercício de audição prévia;

iii. A questão essencial suscitada pelo Recorrente na sua Impugnação Judicial e submetida a apreciação do Tribunal foi saber se o efeito da omissão de pronúncia faz caducar o direito, suspende o prazo para o exercício do direito ou se considera deferimento tácito, e não simplesmente se o Recorrente foi notificado para tal exercício e se o exerceu ou não;

iv. Está demonstrada a nulidade da decisão por omissão de pronúncia nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPPT, tendo o Tribunal incumprido o dever de resolução de todas as questões submetidas à sua apreciação, na medida em que deveria não apenas ter confirmado se o Recorrente foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia, mas dos efeitos da omissão de pronúncia para efeitos do exercício de audição prévia;

v. Na medida em que não estamos perante uma questão nova mas perante um facto superveniente, este deveria ter (sido) apreciado pelo Tribunal Recorrido;

vi. A não apreciação do facto superveniente - condenação de anterior gerente no âmbito de reversão do processo de execução fiscal igual - a sua não apreciação configura uma violação do artigo 611.º do CPC;

vii. Não estão demonstrados nos presentes autos os pressupostos de que depende a reversão do processo de execução fiscal;

viii. Padeceu o Tribunal em erro de julgamento porquanto não está demonstrada a insuficiência patrimonial da devedora originária, requisito essencial para operar a reversão;

ix. O Recorrente alegou e demonstrou a existência de um crédito de € 10.000.000,00 (artigo 28.º da petição inicial);

x. O Recorrente juntou à sua petição inicial documentos contabilísticos da devedora originária, que não foram colocados em causa nos presentes autos, que reflectem este crédito;

xi. Ficou demonstrado de acordo com a prova testemunhal (perito da AT) que a Administração Tributária não viu o Balanço, logo não cumpriu com o ónus que lhe competia de verificação da suficiência patrimonial, não se verificando assim um dos pressupostos essenciais da reversão;

xii. Este facto é absolutamente essencial e carece de apreciação, que sempre conduziria à não condenação do Recorrente;

xiii. Ao contrário do sustentado pelo Tribunal *a quo* e mantido pelo Tribunal Recorrido não resulta dos factos dados como provados que o Recorrente exerceu a administração de facto na sociedade devedora originária no momento em que se originou o facto tributário, ou seja, em 31.12.2008;

xiv. A oposição à execução apresentada deverá ser apreciada na sua plenitude, por tempestiva, e a final considerada procedente, por provada, visto que nem o Recorrente era administrador da sociedade devedora originária no momento em que se verificou o facto tributário, quer na data limite de pagamento voluntário, nem o Recorrente teve culpa por não terem sido pagas as prestações tributárias subjacentes a este processo, nem foi responsável por qualquer diminuição do património da sociedade devedora originária.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º nº 1 CPTA)

2. O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) **inexistência no contencioso tributário de norma de competência** paralela à constante do art. 24º nº 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) **impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada**, recusada pelos princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juízes de entre os mais antigos da **Secção de Contencioso Administrativo** (art. 150º nº 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação nº 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF).

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais *Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário* Cadernos de Justiça Administrativa nº 61 Janeiro/Fevereiro 2007 p. 13; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390).

Neste contexto deve ser recusado o conhecimento do objecto do recurso, com fundamento na inconstitucionalidade das seguintes normas:

- norma constante do **art. 150º nº 1 CPTA**, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º nº 1 al. p) CRP numeração RC/97);

- norma constante do **art. 26º al. h) ETAF 2004** (aprovado pela Lei nº 13/2002, 19 fevereiro), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º nº 1 CPTA, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º nº 1 al. p) CRP numeração RC/97).

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhecimento do recurso, por formação constituída pelos três juízes mais antigos da secção (arts. 146º nº 1 e 150º nº 5 CPTA)».

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1. Em 27 de Julho de 2010 foi elaborada pelos serviços da Direção de Serviços de Inspeção Tributária informação na sequência da ordem de serviço n.º OI 201000444 de 2010/06/01, na qual foi apurada existir em 2008/12/31, “data do último balanço analítico da “B....., Lda., um saldo a recuperar de € 1.518.165,00, para com a entidade “C....., Lda.”, e não terem sido encontrados quaisquer bens registados no respetivo ativo imobilizado corpóreo (cf. informação a fls. 6 a 7 do PEF).

2. Em 10 de Agosto de 2010 foi emitida a liquidação adicional de IRC e correspondentes juros compensatórios n.º 2010 8310004379 referente ao exercício de 2008 da “B....., Lda.”, resultando da mesma o valor a pagar de EUR 2.343.168,41, sendo EUR 2.239.594,82 referentes a imposto e EUR 103.573,59 referentes a juros compensatórios (cf. demonstração de liquidação a fls. 65 do PEF).

3. Em 13 de Outubro de 2010 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Funchal 1 contra “B....., Lda.” o processo de execução fiscal n.º 2810201001132024 (doravante PEF) originado por dívida de IRC de 2008 e juros compensatórios, no montante total de EUR 2.343.168,41 (cf. autuação e certidão de dívida n.º 2010/632458 com data limite de pagamento em 2010-09-20, a fls. 1 e 2 do PEF).

4. Em 25 de Novembro de 2010 deu entrada no Serviço de Finanças do Funchal 1 um requerimento da “B....., Lda.”, subscrito pela sua mandatária, pedindo para que fosse calculado o montante da garantia a prestar (cf. requerimento a fls. 16 do PEF).

5. Em 26 de Novembro de 2010 foi exarado no PEF despacho pela Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Funchal 1, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, determinando a prestação de informação sobre o montante da garantia (cf. despacho a fls. 17 a 18 do PEF).

6. Em 26 de Novembro de 2010 foi emitido o ofício n.º 6514 pelo Serviço de Finanças do Funchal 1, tendo por assunto “Garantia – Suspensão do Processo” e dirigido a “B....., Lda.”, do qual consta que o valor da garantia a prestar é de EUR 3.046.389,09 e se informa que “a apresentação da garantia deverá ser efetuada junto do Tribunal de acordo com o n.º 4 do artigo 103.º do CPPT” (cf. ofício a fls. 20 do PEF)

7. Em 28 de Novembro de 2010 a mandatária da “B....., Lda.” rececionou o ofício n.º 6514 referido no ponto anterior (cf. ofício, talão de aceitação de registo e A/R assinado e datado, a fls. 20 e verso do PEF).

8. Em 14 de Dezembro de 2010 foi exarada informação no PEF, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, dando conta de que “em face dos elementos constantes no sistema informático, e após diversas diligências, verifica-se que a empresa em causa, não possui quaisquer bens penhoráveis que possam dar cumprimento ao presente processo” e propondo a audição do ora Oponente com vista à reversão (cf. informação a fls. 32 do PEF e 30 dos autos).

9. Em 14 de Dezembro de 2010 foi exarado no PEF despacho pela Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Funchal 1, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, determinando a preparação do processo para efeitos de reversão contra o ora Oponente e a audiência prévia do mesmo no prazo de dez dias, constando do mesmo como fundamento da projetada reversão a falta de prova da não imputabilidade da falta de pagamento da dívida quando o prazo para o efeito terminou no período do exercício do cargo, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, e corresponder a dívida exequenda revertida a EUR 2.239.594,82 originados por IRC do exercício de 2008 e EUR 103.573,59 originados pelos correspondentes juros compensatórios (cf. despacho e descritivo da quantia exequenda revertida em anexo ao mesmo, respetivamente a fls. 33 e 34 do PEF).

10. Em 14 de Dezembro de 2010 foi emitido pelo Serviço de Finanças do Funchal 1 o ofício n.º 6925 de “notificação audiência prévia - reversão”, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido, dirigido ao ora Oponente, comunicando o teor do despacho referido no ponto anterior, lendo-se no mesmo ser-lhe concedido o prazo de “10 dias a contar da presente notificação [para] exercer o direito de audiência prévia para efeitos de avaliação da prossecução ou não da reversão” e identificando a quantia exequenda como correspondendo a EUR 2.343.168,41, dos quais EUR 2.239.594,82 originados por IRC do exercício de 2008 e EUR 103.573,59 originados pelos correspondentes juros compensatórios (cf. ofício a fls. 35 e discriminativo da quantia exequenda anexo ao mesmo a fls. 36, ambas do PEF e a fls. 26 e discriminativo da quantia exequenda a fls. 27, ambas dos autos)

11. Em 22 de Dezembro de 2010 o ora Oponente rececionou o ofício n.º 6925 de “notificação audiência prévia - reversão”, que lhe foi remetido por correio postal registado (cf. ofício, talão dos CTT de aceitação do registo postal e impressão da consulta da base de dados dos CTT de pesquisa de objetos, respetivamente a fls. 35, 36 e 36 verso do PEF e fls. 26 a 30 dos autos).

12. Em 3 de Janeiro de 2011 deu entrada no Serviço de Finanças do Funchal 1, remetido por fax, um requerimento do Oponente pedindo a prorrogação por um período de 5 dias do prazo para se pronunciar em sede de audiência prévia (cf. requerimento a fls. 37 do PEF e 31 dos autos).

13. Em 5 de Janeiro de 2011 deu entrada no Serviço de Finanças do Funchal 1, remetida por fax, a pronúncia escrita em sede de audiência prévia do ora Oponente, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e na qual alega que o património da sociedade devedora não é insuficiente para fazer face à dívida, que a reversão é extemporânea, que a reversão de coimas é ilegal (cf. requerimento a fls. 38 a 49 do PEF e 32 a 40 dos autos).

14. Em 21 de Janeiro de 2011 deu entrada no Serviço de Finanças do Funchal 1 uma reclamação graciosa interposta pela “B..... Lda.” contra a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios com o n.º 2010 8310004379 referente ao exercício de 2008 (cf. requerimento inicial a fls. 60 a 66 do PEF).

15. Em 25 de Janeiro de 2011 foi exarado no PEF pela Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Funchal 1, despacho determinando a comunicação à “B..... Lda.” para apresentar garantia em 15 dias e mais determinando a suspensão provisória da execução até ao decurso de prazo da sua prestação (cf. despacho a fls. 66 do PEF).

16. Em 25 de Janeiro de 2011 foi emitido o ofício n.º 496 pelo Serviço de Finanças do Funchal 1 dirigido a “B..... Lda.”, dando-lhe conhecimento de que dispunha de 15 “contados da assinatura do A/R” para prestar garantia bancária (cf. ofício, a fls. 68 do PEF).

17. Em 26 de Janeiro de 2011 a “B..... Lda.” rececionou o ofício n.º 496 referido no ponto anterior (cf. ofício e A/R assinado e datado, a fls. 68 e verso do PEF).

18. Em 28 de Janeiro de 2011 a mandatária da “B..... Lda.” rececionou o ofício n.º 496 referido no ponto 16 (cf. ofício e A/R assinado e datado, a fls. 68 e verso do PEF).

19. Em 21 de Março de 2011 foi exarada informação pelos Serviço de Finanças de Funchal 1 no PEF, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e na qual se lê o seguinte (cf. informação a fls. 76 a 80 do PEF):

(...)

No caso concreto, compulsada a cópia da certidão da Conservatória do Registo Comercial da sociedade executada, verifica-se que pelo período compreendido entre 27/12/2006 e 29/01/2008, a gerência nominal esteve atribuída aos sujeitos passivos D....., NIF, E....., NIF e F....., NIF

No âmbito da ação de inspeção interna, titulada com o n.º 01 20100444, de que foi a sociedade objeto e devidamente notificada, dando-se aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, resulta que o montante apurado pela diferença entre o preço de venda do prédio misto, localizado ao Sítio, do Lado, freguesia de, concelho do Funchal, inscrito, a parte rústica na matriz cadastral sob os artigos 45 s 45/48 da Secção AC e a parte urbana na matriz predial respectiva sob os artigos 389, 394, 398, 400, 401, 425 e 2216 (€ 14.450.000,00) e o preço de compra do referido prédio (Parte) e do prédio rústico (Parte) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AG (pelo valor global de € 4.500.000,00), expurgado do sinal entregue pelos sujeitos passivos D....., MF e E....., NIF (€ 50.000,00) é precisamente o mesmo que o valor da alienação das ações que os mesmos detinham na executada originária B..... à sociedade Luxemburguesa G....., S.A., Societe Anonyme, mais concretamente, € 10.000.000,00 (dez milhões de euros).

Ocorre que o pagamento da aquisição das ações dos referidos sujeitos passivos não foi efetuado pela própria adquirente, a entidade G....., S.A., mas sim pela própria B..... aos senhores D....., NIF e E....., NIF, através da realização de duas transferências bancárias, a cada um destes, nos montantes de € 2.325.000,00 e € 2.675.000,00 — no total dos referidos € 10.000.000,00 — que se efetivaram em 29/01/2008 e 18/07/2008, respetivamente, tendo a B..... se sub-rogado na posição creditícia destes relativamente à sociedade luxemburguesa, nos termos do artigo 590.º do Código Civil.

Ora, daqui resulta claro que o negócio jurídico de alienação das ações por parte dos sócios-gerentes D....., NIF e E....., NIF à sociedade luxemburguesa G....., S.A., teve como fito único a transferência velada do montante resultante da diferença entre o preço de venda do prédio misto, acima melhor identificado e o de compra do referido prédio e do prédio rústico (Parte Sul) inscrito na mencionada matriz sob os artigos 5 a 19 da Secção AG, expurgado do sinal por estes suportado (ou seja, os supra indicados € 10.000.000,00), para a esfera patrimonial privada dos referidos acionistas, os quais dissiparam, assim, culposamente, o património da executada originária B..... e tornaram-no, conseqüentemente, insuficiente para a satisfação do crédito tributário de IRC, entretanto apurado e que ora se encontra em execução.

(...)

20. Em 11 de Abril de 2011, por despacho do Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Inspeção Tributária da Direção Regional de Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi indeferida a reclamação graciosa referida no ponto 14 (cf. despacho a fls. 70 e informação sobre o qual recaiu, a fls. 70 a 76 do PEF).

21. Em 27 de Maio de 2011 foi exarada pelo Serviço de Finanças do Funchal 1 no PEF a informação interna n.º 31, tendo por assunto “direito de audição prévia por responsáveis subsidiários em reversão”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e na qual lê o seguinte (cf. informação a fls. 73 a 75 e 375 a 377 do PEF e 42 a 44 dos autos):

(...)

Está a ser preparada reversão da execução, por falta de bens penhoráveis da sociedade devedora originária, acima identificada, contra o contribuinte A....., NIF, na qualidade de responsável subsidiário, por constar como gerente da sociedade à data do prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas tributárias controvertidas, nos termos dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT e 8.º do RGIT. (cf. certidão do registo comercial em anexo aos autos).

O responsável subsidiário foi regularmente notificado por carta registada de 17/12/2010, nos termos do n.º 4 do artigo 23.º e artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), para vir exercer o direito de audição prévia, o que apenas fez em 06/01/2011, nos termos e com os fundamentos seguintes:

Defende o requerente que o património da executada originária não é insuficiente, uma vez que esta detém ativos suficientes para o pagamento das dívidas controvertidas, sendo que cabia à administração fiscal demonstrar essa insuficiência, o que não terá acontecido.

Acrescenta, ainda, que no que tange à reversão das dívidas provenientes de coimas, não poderá a mesma manter-se, uma vez que dada a sua natureza de responsabilidade civil inexistente qualquer norma tributária que determine a aplicação do processo de execução fiscal a tal responsabilidade, pelo que a prossecução de tal mecanismo de responsabilidade civil estaria inquinado de ilegalidade, for falta de título executivo válido.

Sem prescindir, pugna pela inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT, à luz dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, constantes dos artigos 30.º, n.º 3 e 32.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Ainda sem prescindir, entende o exponente que, ainda que pudesse funcionar uma presunção de culpa, a verdade é que o exponente sempre exerceu as suas funções com zelo e dedicação, inexistindo qualquer ato da sua gestão que tenha acarretado a diminuição do património da sociedade.

II - DA APRECIACÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Cumprir referir que o requerente foi efetivamente notificado da preparação para reversão ora em causa, em 22/12/2010 (cf. Print da aplicação informática “Pesquisa de Objetos” dos CTT em anexo), pelo que tinha dez dias a contar desse facto para apresentar o seu direito de audição prévia, prazo esse que terminava em 03 de Janeiro de 2011.

Ocorre que em 03/01/2011 veio o exponente aos autos, solicitar a prorrogação do prazo para se pronunciar sobre o projeto de reversão pelo período adicional de cinco dias, sem, contudo, fundamentar a sua pretensão.

Assim, não poderá tal pedido proceder, pelo que o exercício do direito de audição prévia efetivado em 05/01/2011 encontra-se precludido por extemporaneidade.

Sem prescindir, sempre se dirá que nesta fase do processo teria o contribuinte de pronunciar-se sobre a qualidade de responsável subsidiário, pelo exercício ou não da gerência de facto ou sobre as suas funções de gestão e provar não lhe ser imputável a falta de pagamento das dívidas, quando o prazo legal de pagamento ou entrega da mesma terminou no período do exercício do seu cargo, atento ao disposto no referido art. 24.º n.º 1 b) da LGT.

No entanto, o exponente não ilidiu a presunção de culpa e de gerência que sobre si impendia, uma vez que não carrou aos autos qualquer documentação nesse sentido, tendo mesmo admitido o exercício da gerência da sociedade executada originária, pelo que a reversão contra o mesmo preparada deverá manter-se, nos termos do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, n.º 2 do artigo 23.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, relativamente às dívidas de IRC de 2008 e Coimas de 2010, de que é devedora originária a sociedade comercial “B....., LDA.”.

III - CONCLUSÃO

Por todo o acima exposto, somos de parecer que o direito de audição prévia da preparação para reversão apresentado pelo responsável subsidiário A....., NIF, encontra-se precludido por extemporaneidade.

Sem prescindir, sempre se dirá que nesta fase do processo tenha o contribuinte de pronunciar-se sobre a qualidade de responsável subsidiário, pelo exercício ou no da gerência de facto ou sobre as suas funções de gesto e provar no lhe ser imputável a falta de pagamento das dívidas, quando o prazo legal de pagamento ou entrega da mesma terminou no período do exercício do seu cargo, atento ao disposto no referido art. 24.º n.º 1 b) da LGT.

No entanto, o exponente no ilidiu a presunção de culpa e de gerência que sobre si impendia, uma vez que não carrou aos autos qualquer documentação nesse sentido, tendo mesmo admitido o exercício da gerência da sociedade executada originária, pelo que a reversão contra o mesmo preparada deverá manter-se, nos termos do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, n.º 2 do artigo 23.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º

da LGT, relativamente às dívidas de IRC de 2008 e Coimas de 2010, de que é devedora originária a sociedade comercial B....., LDA.”

(...)

22. Em 27 de Maio de 2011 foi exarado no PEF pela Chefe de Finanças despacho de concordância sobre a informação interna referida no ponto anterior e determinando a citação do ora Oponente para os termos da reversão “verificados que estão os pressupostos previstos no n.º 2 do art. 153.º do CPPT e n.º 2 do art. 23.º da LGT” (cf. despacho a fls. 73 e 375 do PEF).

23. Em 27 de Maio de 2011 foi exarado no PEF pela Chefe de Finanças “despacho (reversão)”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, determinando o prosseguimento da reversão da execução fiscal contra o ora Oponente, tendo por fundamento a inexistência de prova pelo mesmo da não imputabilidade da falta de pagamento da dívida “quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período do exercício do cargo [art. 24.º/n.º 1/b) LGT] e se discrimina a dívida exequenda como correspondendo ao montante total de EUR 2.343.168,41, sendo EUR 2.239.594,82 referentes a IRC de 2008 e EUR 103.573,59 a juros compensatórios (cf. despacho a fls. 378 do PEF e detalhe da quantia exequenda anexo ao mesmo, a fls. 379, ambas do PEF).

24. Em 18 de Outubro de 2011 foi emitido pelo Serviço de Finanças de Funchal 1 o ofício de citação para a reversão do ora Oponente, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual resulta ter sido revertida contra o mesmo a dívida exequenda no montante de EUR 2.343.168,41, dos quais EUR 2.239.594,82 referentes a IRC de 2008 e EUR 103.573,59 a juros compensatórios (cf. ofício a fls. 374 do PEF e 41 dos autos).

25. Em 20 de Outubro de 2011 o ora Oponente rececionou o ofício de citação para a reversão referido no ponto anterior (cf. ofício e detalhe da quantia exequenda revertida, a fls. 378 e 379, e talão dos CTT de aceitação de registo postal e A/R assinado e datado, a fls. 379 verso e ofício a fls. 41 dos autos).

26. O Serviço de Finanças de Funchal 1 fez um pedido de penhora (1604) de saldo da conta bancária da B..... junto do H....., que respondeu ao mesmo informando que apesar de a mesma ser sua cliente não existe qualquer saldo bancário em seu favor (cf. informação a fls. 76 a 80 do PEF; impressão da descrição da tramitação do PEF, a fls. 169 dos autos).

27. O Serviço de Finanças de Funchal 1 fez um pedido de penhora de créditos à “C....., Lda.”, que não reconheceu a existência dos mesmos (cf. informação a fls. 76 a 80 do PEF).

28. O Serviço de Finanças de Funchal 1 fez pesquisas através da base de dado informática “CEAP – Cadastro Eletrónico de Bens Penhoráveis”, não tendo encontrado a favor da B..... bens imóveis ou móveis penhoráveis (cf. informação a fls. 76 a 80, informação a fls. 87, informação interna de 2011/11/17 a fls. 381 a 382, todas do PEF).

29. O Serviço de Finanças de Funchal 1 fez diligências junto do H....., S.A. com vista à penhora da conta n.º 1/21913959 titulada pela “B....., Lda.”, tendo sido informado pelos serviços do Banco que a mesma apresentava saldo 0 desde Outubro de 2009 (cf. carta do H..... a fls. 473 do PEF).

30. O Serviço de Finanças de Funchal 1 fez diligências junto do Banco I....., S.A. e do Banco J..... com vista à penhora de contas bancárias da “B....., Lda.” (cf. carta do I..... a fls. 474 e do J..... a fls. 476, todas do PEF).

31. Em 15 de Julho de 1999 foi constituída a “B’....., S.A.”, tendo por objeto a exploração de minas de produtos energéticos e não energéticos, extração de hulha, linhite e turfa, extração de petróleo bruto, gás natural e atividades relacionadas, extração de minérios de urânio e de tório, extração e preparação de minérios metálicos, extração de pedra, areia e argilas, minerais para a indústria química e para a fabricação de adubos, extração e refinação de outros minerais não metálicos”, obrigando-se com a assinatura de dois administradores, de um administrador e um procurador, do administrador-delegado dentro dos limites da respetiva delegação de poderes, do administrador único ou de um ou mais procuradores no âmbito dos poderes que lhes forem conferidos, facto que foi registado em 1999/08/13 (cf. certidão da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira a fls. 162 a 293, maxime Insc. 1/Ap. 27., a fls. 164, fls. 172 a 173 e contrato de sociedade e documento complementar a fls. 176 a 181 e 182 a 192, todas do PEF).

32. Em 31 de Janeiro de 2008 o ora Oponente foi designado administrador único da “B’....., S.A.”, facto que foi registado em 13 de Junho de 2008 (cf. Insc. 4/Ap. 23, certidão permanente a fls. 22 a 28, informação da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, a fls. 101 a 107 e certidão completa e documentos depositados na CRC a fls. 162 a 294, maxime a fls. 168 e ata da AG n.º 11 de 2008/01/31, a fls. 243 a 244, todas do PEF).

33. Em 28 de Janeiro de 2008 foi emitida pela G....., SA, uma carta dirigida à “B’....., SA”, tendo por assunto “instruções de pagamento”, com o seguinte teor (cf. carta a fls. 350 do PEF e 49 dos autos):

Exmos. Senhores

Vimos pelo presente solicitar a V. Exas que procedam ao pagamento do montante do € 4.650.000,00 (quatro milhões seiscientos e cinquenta mil euros) aos Exmos. Senhores Dr. D..... e Dr. E....., nos seguintes termos:

- €2.325.000,00 (dois milhões, trezentos e vinte e cinco mil euros), por cheque, à ordem de D.....;

- €2.325.000,00 (dois milhões, trezentos e vinte e cinco mil euros), por cheque, à ordem de E.....

Procedendo V. Exas ao presente pagamento para cumprimento parcial da obrigação a que a Signatária se encontro adstrita na sequência de Contrato de Cessão de Ações perante as pessoas supra identificadas vem o mesmo pela presente declarar, na qualidade de devedora, sub-rogar a sociedade B’..... S.A. no direito de crédito dos credores sobre si no montante de €4.650.000,00 (quatro milhões seiscientos e cinquenta mil euros) nos termos do disposto no artigo 590.º do Código Civil.

Com os melhores cumprimentos.

K.....

L..... Limited

34. Em 1 de Fevereiro 2008, foi emitido um “relatório da administração” da “B’....., SA” justificativo da sua transformação em sociedade por quotas, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, tendo o mesmo sido assinado pelo ora Oponente na qualidade de administrador único (cf. relatório a fls. 248 e 249 do PEF).

35. Em 31 de Março de 2008 foi deliberada a transformação da “B’....., SA” em sociedade por quotas com a designação “B..... Lda.”, facto que foi registado em 13 de Junho de 2008 (cf. Insc. 5/Ap. 24, convertida em definitivo em 2008/06/27, certidão permanente a fls. 26, informação da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, a fls. 106, certidão completa e documentos depositados na CRC a fls. 162 a 294, maxime a fls. 168 e ata da AG n.º 12 de 2008/03/31, a fls. 258 a 263, todas do PEF).

36. Em 31 de Março de 2008 o ora Oponente foi nomeado gerente único da “B..... Lda.” (cf. Insc. 5/Ap. 24, convertida em definitivo em 2008/06/27, certidão permanente a fls. 26, informação da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, a fls. 106, certidão completa e documentos depositados na CRC a fls. 162 a 294, maxime a fls. 168 e ata da AG n.º 12 de 2008/03/31, a fls. 258 a 263, maxime 263, todas do PEF).

37. A “B..... Lda.” tem por objeto a realização de investimentos imobiliários para reserva e fruição e a administração de bens imobiliários próprios e obriga-se com a assinatura de um gerente (cf. Insc. 5/Ap. 24, convertida em definitivo em 2008/06/27, certidão permanente a fls. 26, informação da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, a fls. 106, certidão completa e documentos depositados na CRC a fls. 162 a 294, maxime a fls. 168 e ata da AG n.º 12 de 2008/03/31, a fls. 258 a 263, todas do PEF).

38. O capital da “B..... Lda.” é de EUR 50.000,00, sendo detido na totalidade pela G....., SA (cf. Insc. 5/Ap. 24, convertida em definitivo em 2008/06/27, certidão permanente a fls. 26, informação da Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, a fls. 106, certidão completa e documentos depositados na CRC a fls. 162 a 294, maxime a fls. 168 e ata da AG n.º 12 de 2008/03/31, a fls. 258 a 263, todas do PEF).

39. A G....., SA é uma sociedade anónima com sede no Luxemburgo, cujo conselho de administração é constituído pela “M..... SARL”, com sede no Luxemburgo, pela “N..... LTD”, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas e pela “O..... LTD”, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, e cuja entidade responsável pelo controlo das suas contas é a “P..... SA”, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (cf. extrato do registo comercial e das sociedades do Luxemburgo, a fls. 273 a 275 do PEF).

40. Em 31 de Março de 2008 o ora Oponente subscreveu uma declaração, na qualidade de “administrador único” da “B..... Lda.”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e na qual afirma que a B....., Lda. “foi constituída sob a forma de sociedade comercial anónima com a firma B’....., S.A., tendo sido transformada em sociedade por quotas, por deliberação tomada por unanimidade e com os votos representativos da totalidade do capital social da sociedade, em assembleia geral realizada no dia 31 de Março de 2008, tendo a denominação ... sido alterada para B....., Lda., e o objeto sido alterado para investimentos imobiliários para reserva e fruição e administração de bens imobiliários próprio” e que “não havia, à data da deliberação da assembleia geral e nos termos do contrato social em vigor, sócios titulares de direitos especiais que não pudessem ser mantidos após a transformação”, mais ali reproduzindo o contrato social aprovado na AG n.º 12, de 2008/03/31 (cf. declaração assinada pelo Oponente, a fls. 245 a 247 do PEF).

41. O ora Oponente esteve presente na Assembleia Geral n.º 12 da B’....., S.A., que teve lugar em 2008/03/31, na qual “apresentou aos sócios o relatório justificativo da transformação datado de 1

de Fevereiro de 2008 organizado pela administração, baseado no balanço datado de 31 de Dezembro de 2007” e declarou perante os mesmos que desde o 2007/12/31, data do último balanço, até aquele dia “não ocorreram diminuições patrimoniais ou outros impedimentos que obstem ao ato” (cf. ata da AG n.º 12 de 2008/03/31, a fls. 258 a 263, maxime 263, todas do PEF).

42. Em 25 de Junho de 2008, o ora Oponente outorgou perante notário uma procuração na qualidade de “Administrador Único” e em representação da “B....., Lda.” a favor de Q....., conferindo-lhe poderes para proceder à retificação de áreas e registos de imóveis, para aceitar e autorizar a transmissão da dívida da B’....., SA” e o H..... para a “C....., Lda.”, para autorizar a constituição /alteração de hipoteca a favor do H..... e para vender à “C....., Lda.” um prédio misto pelo valor de EUR 14.450.000,00 (cf. cópia da certidão da procuração, a fls. 194 a 199 dos autos).

43. Em 21 de Julho de 2008 o ora Oponente assinou em representação da B’....., S.A. uma ordem de transferência ao H..... no montante de EUR 2.675.000,00 a favor de D..... (cf. nota de lançamento n.º 762990 e ordem de transferência, respetivamente a fls. 353 e 354 do PEF e 51 e 52 dos autos).

44. Em 29 de Maio de 2009 deu entrada nos serviços da Administração tributária através da internet a declaração de IRC modelo 22 referente ao exercício de 2008 da “B..... Lda.” figurando no campo 1 do quadro 05 “NIF do representante legal” o número de identificação fiscal do ora Oponente (cf. impressão do comprovativo de entrega via internet a fls. 119 a 122 do PEF).

45. Em 14 de Dezembro de 2011 foi interposta no TAF do Funchal pela “B....., Lda.” uma impugnação judicial contra o indeferimento do recurso hierárquico referente à liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2010 8310004379 referida no ponto 2, impugnação a que foi dado o número 366/11.7BEFUN e que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa (SITAF).

46. A PI da presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Funchal 1 em 11 de Maio de 2012, para onde foi remetida por faz, tendo da mesma sido dada entrada em 14 de Maio de 2012 (cf. relatório fax e carimbo aposto a fls. 2 dos autos).

3.1. Como flui dos autos, o recorrente, citado, na qualidade de responsável subsidiário, para a execução fiscal em que originariamente é executada a sociedade B....., Lda., com sede no Funchal, deduziu oposição a tal execução alegando, no essencial, que a reversão é nula porque não foi chamado a pronunciar-se previamente sobre os respectivos fundamentos, porque não foi feita qualquer diligência no sentido de apurar a suficiência do património da sociedade devedora originária, porque a AT não provou a culpa na eventual insuficiência do património da executada originária, porque ele oponente não era gerente de facto ou de direito da mesma sociedade executada originária nem com ela tinha qualquer vínculo ou ligação, porque o imposto a que corresponde a quantia exequenda foi impugnado judicialmente o que impede que a dívida seja cobrada a pessoa diversa do devedor originário.

E tendo a oposição sido julgada improcedente no TT de Lisboa, o oponente recorreu da respectiva sentença para o TCA Sul, onde foi proferido, em 19/2/2015, o acórdão de fls. 327/368, no qual se negou provimento ao recurso, no entendimento de que:

- não se verificou a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, quanto à questão relativa ao alegado não chamamento do oponente para se pronunciar sobre os fundamentos da reversão e pela consequente invocada «nulidade» da execução; invocação que, de todo o modo, apenas poderia, quando muito, constituir erro de julgamento, que no caso, não se verifica, pois a AT cumpriu na íntegra o disposto no art. 60º da LGT;

- é questão nova (e que também não é de conhecimento officioso) a substanciada na alegação de que apenas um gerente deveria ter sido considerado como responsável subsidiário (e nunca os dois gerentes), pois que a condenação anterior de um deles no âmbito de um outro processo conduz a que o outros (no caso, o recorrente) não possa ter culpa na dissipação do património;

- face à regra do ónus da prova e aos factos provados e não provados, não há erro de julgamento nem quanto à errada apreciação da prova testemunhal nem quanto aos demais fundamentos de oposição invocados: não demonstração da insuficiência patrimonial da devedora originária; não exercício da gerência de facto; inexistência de culpa na posterior insuficiência do património da executada originária; inimputabilidade quanto à falta de pagamento da dívida tributária; inexistência de pressupostos para a reversão.

3.2. Mas para o recorrente o acórdão recorrido enferma dos «mesmos erros de apreciação do Tribunal a quo».

Daí que, no seu entendimento, estejam preenchidos todos os requisitos para a admissibilidade do recurso de revista, previsto no art. 150º do CPTA, pois que:

- Está em causa a legalidade da reversão, contra o recorrente, das dívidas de IRC relativas ao exercício de 2008 e sem a apreciação da questão essencial trazida ao processo pelo recorrente – os efeitos da falta de pronúncia da AT quanto ao pedido de prorrogação do prazo em sede de audição prévia - o Tribunal recorrido jamais poderia ter considerado legal a presente reversão: se tal questão tivesse disso devidamente apreciada provavelmente o Tribunal teria concluído pela ilegalidade da reversão, caindo o presente processo, acrescentando que a falta de pronúncia da AT sobre o pedido de prorrogação

do prazo com conseqüente indeferimento da audiência prévia apresentada por extemporaneidade, reveste uma relevância social extrema (i) quer porque não se trata de um caso isolado, mas de um caso que se repete diariamente perante a AT e os Tribunais portugueses, (ii) quer por se considerar essencial para uma melhor aplicação da justiça.

- O Tribunal fez uma errada apreciação no que respeita à condenação de anterior gerente pelos mesmos factos ao considerar estarmos perante factos novos e não supervenientes.

- É absolutamente essencial para uma melhor aplicação do direito no presente caso a questão do crédito da devedora originária no montante de € 10.000.000,00 que, ao contrário do entendimento do Tribunal, já havia sido suscitada pelo recorrente (art. 28º da petição inicial) e não foi apreciada pelo Tribunal a quo nem, posteriormente, pelo Tribunal Recorrido, que entendeu tratar-se de uma questão que não poderá ser apreciada por falta de alegação.

Trata-se, assim, de questão que é de absoluta importância fundamental porquanto a decisão proferida nestes termos conduz a uma manifesta ofensa aos Princípios da Defesa e do Contraditório.

- É inegável o relevo jurídico e social inerente à questão que decorre, por um lado, dos deveres do Juiz de zelar pela regularidade do processo e extremamente associado ao Princípio da Tutela da Confiança e, por outro, da omissão por parte da AT.

- O recurso é ainda absolutamente necessário para uma melhor aplicação do direito, por forma a criar parâmetros de actuação e de conformidade com as disposições legais aplicáveis para a AT, obstando à adopção de comportamentos e tomada de decisões discricionárias.

Vejam os.

3.3. Importa, antes de mais, apreciar as questões suscitadas pelo senhor Procurador Geral-Adjunto, que sustenta que o recurso excepcional de revista não é admissível em sede de contencioso tributário e suscita, por isso, a inconstitucionalidade, (i) quer da norma constante do nº 1 do art. 150º do CPTA, na interpretação segundo a qual a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente em razão da matéria para o conhecimento de recurso de revista interposto de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA, (ii) quer da norma constante da al. h) do art. 26º do ETAF de 2004 (aprovado pela Lei nº 13/2002, de 19/2), na interpretação segundo a qual a competência para o conhecimento do recurso de revista é deferida pela norma constante do art. 150º nº 1 do CPTA, inconstitucionalidades estas resultantes da violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (al. p), do nº 1, do art. 165º da CRP, numeração da RC/97).

Apreciando, pois.

A inadmissibilidade desta espécie de recurso em contencioso tributário tem sido sustentada por alguma doutrina:

- desde logo, pelo Prof. Casalta Nabais, (Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, nº 61- Janeiro/Fevereiro de 2007, p.13.) que conclui pela inadmissibilidade face à circunstância de o art. 26º do ETAF (aprovado pela Lei nº 15/2002, de 19/2 e em vigor desde 1/1/2004) não conter norma de teor idêntico à do nº 2 do seu art. 24º (que inclui na competência da Secção de Contencioso Administrativo do STA o conhecimento dos recursos de revista sobre matéria de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e dos Tribunais Administrativos de Círculo), sendo que a remissão genérica do art. 2º, al. e) do CPPT, não constitui apoio suficiente para se poder concluir pela aplicação em processo judicial tributário do recurso de revista excepcional previsto no dito art. 150º do CPTA;

- e também o Cons. Lopes de Sousa se pronuncia pela inadmissibilidade deste recurso em sede de contencioso tributário. (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação V-37-a) ao art. 279º, p. 390.)

- e a nível jurisprudencial, não obstante a anterior jurisprudência constante, por exemplo, dos acs. desta Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/9/05, rec. nº 489/05, de 18/4/2007, rec. nº 097/07 e de 16/1/08, rec. nº 0564/07 (que afirmava a inadmissibilidade do recurso com base no disposto no nº 1 do art. 5º da Lei nº 15/2002, de 22/2, segundo o qual as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior), a jurisprudência mais recente e maioritária deste mesmo Tribunal consolidou-se no sentido de que é admissível no contencioso tributário este recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA (cfr., entre muitos outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/10/2006, rec. nº 854/06; de 29/11/2006, rec. nº 729/06; de 12/12/2006, rec. nº 584/06; de 30/5/2007, rec. nº 257/07; de 30/5/2007, rec. nº 285/07; de 2/7/2008, rec. nº 173/08; de 14/7/2008, rec. nº 0410/08; de 16/11/2011, rec. nº 0740/11; de 14/12/2011, rec. nº 01075/11; de 12/1/2012, rec. nº 0899/11; de 12/1/2012, rec. nº 01139/11; de 7/3/2012, rec. nº 1108/11; de 14/3/2012, rec. nº 1110/11; de 21/3/2012, rec. nº 84/12; de 26/4/2012, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; de 16/5/2012, recs. nºs. 0357/12 e 083/12; de 23/5/2012, rec. nº 0434/12; de 30/5/2012, rec. nº 0415/12; de 15/5/2013, rec. nº 01368/12).

Ora, como se diz neste último, cuja fundamentação sufragamos, «a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. n.º 26.º, alínea h), do ETAF, e no art. 2.º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA.

Como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no art. 26.º do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do art. 24.º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele art. 150.º, não nos parece significativo.

Isto porque o art. n.º 26.º, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer “De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei”. Ora, sendo aplicáveis por remissão do art. 2.º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o art. 150.º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que “o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no art. 151.º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não superior à alçada dos tribunais tributários (art. 280.º, n.º 5, do CPPT).”

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso “per saltum” para a 2.ª Secção do STA que é um recurso ordinário.

De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1.ª instância.

E que dizer do argumento de que “mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo art. 120.º do ETAF de 1984”. Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no art. 284.º do CPPT.

De qualquer forma, se dúvidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no art. 150.º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do art. 2.º, alínea e) do CPPT.

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas, (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116.) sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.»

Torna-se, assim, claro que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário, não por via da interpretação analógica ou extensiva do art. 24.º, n.º 2, do ETAF de 2002, mas antes por força da aplicação da norma contida no art. 26.º, alínea h), do mesmo ETAF e por força da expressa remissão para as normas do CPTA e do CPC contidas nas alíneas c) e e) do art. 2.º do CPPT.

Neste contexto, cai imediatamente por terra a questão da inconstitucionalidade de natureza orgânica invocada, na medida em que ela tinha por pressuposto a aplicabilidade a esta Secção de Contencioso Tributário da norma de competência contida no art. 24.º, n.º 2, do ETAF.»

Em suma, dado que, por um lado, este recurso é admissível no contencioso tributário por força da aplicação da norma contida na al. h) do art. 26.º do ETAF de 2002 (e não por via da interpretação analógica ou extensiva do n.º 2 do seu art. 24.º) e dado que, por outro lado, é inquestionável que aquele art. 26.º do ETAF, fixando a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA, comina na al. h) que cumpre a esta Secção conhecer «De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei», e que as als. c) e e) do art. 2.º do CPPT contêm expressa remissão para as normas do CPC e do CPTA (e, por conseguinte, também para o art. 150.º deste último diploma legal), fica claro que a competência desta Secção de Contencioso Tributário para conhecer do recurso excepcional de revista se encontra estabelecida na lei.

Assim improcedendo, pois, a questão (atinentes às inconstitucionalidades de natureza orgânica) invocada pelo MP.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se recentemente, aliás, sobre a questão da suscitada inconstitucionalidade orgânica [cfr. a Decisão Sumária n.º 743/2014, de 5/11/2014, processo n.º 926/2014

(3ª secção)], afastando-a, precisamente com o argumento de que a competência que o STA entende estar-lhe atribuída, por força dos referidos preceitos legais, está estabelecida por lei.

4.1. Há, então, que apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

«1 - Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*. (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito (2)), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente

ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, nº 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC (³) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora,volvendo aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afiguram-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, porque, em rigor, as questões suscitadas contendem com a apreciação da factualidade especificada pelas instâncias, nomeadamente com os factos julgados provados e não provados, bem como com as regras do ónus da prova (aqui apreciado, não na vertente da aplicação do respectivo regime jurídico mas, apenas, na vertente das ilações de facto que a sentença da 1ª instância e o recorrido acórdão do TCAS retiram, valorando-as, da factualidade julgada provada) e porque, por outro lado, independentemente de saber se a nulidade da sentença por alegada omissão de pronúncia (quanto à invocada não prorrogação do prazo para exercer o direito de audiência antes da reversão) poderia fundamentar este recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA), sempre ela acabaria por se reconduzir, também, a uma discordância factual da decisão, sendo que o acórdão do TCAS é bem explícito na afirmação de que essa invocação apenas «poderia, quando muito, constituir erro de julgamento, que no caso, não se verifica, pois a AT cumpriu na íntegra o disposto no art. 60º da LGT»: ou seja, as questões suscitadas caem, ainda, no âmbito do disposto no nº 4 do art. 150º do CPTA.

Na verdade, como acima se viu, o recorrente entende que estão verificados os requisitos de admissibilidade deste recurso por considerar que se tivesse sido apreciada a questão que para si é essencial (os efeitos da falta de pronúncia da AT quanto ao pedido de prorrogação de prazo em sede de audiência prévia) já não se poderia ter concluído pela legalidade da reversão, sendo essa a questão (da não prorrogação do prazo e conseqüente indeferimento da audiência prévia cujo pedido foi extemporaneamente apresentado), que se reveste de relevância social extrema (i) quer porque não se trata de um caso isolado, mas de um caso que se repete diariamente perante a AT e os Tribunais portugueses, (ii) quer porque é questão essencial para uma melhor aplicação da justiça.

E acrescenta, ainda, que estas também são questões essenciais para melhor aplicação do direito, porquanto, por um lado, a decisão recorrida conduz a uma manifesta ofensa dos princípios da defesa e do contraditório, por outro lado, é inegável o relevo jurídico e social inerente à questão que decorre da omissão da AT (sendo necessário criar parâmetros de actuação e de conformidade com as disposições legais e obstando à adopção de comportamentos e tomada de decisões discricionárias) e do dever de o Juiz zelar pela regularidade do processo, associado ao princípio da tutela da confiança e, ainda por outro lado, também é essencial saber se é questão nova (e não apenas valoração de factos supervenientes) a apreciação da condenação de anterior gerente pelos mesmos factos, bem como apreciar a questão que se prende com um invocado crédito da devedora originária que, ao contrário do entendimento do Tribunal, já havia sido suscitada na petição inicial, sem ter sido apreciada pelo Tribunal *a quo* nem, posteriormente, pelo Tribunal *ad quem*, que entendeu tratar-se de uma questão que não poderá ser apreciada por falta de alegação.

Ora, tendo a oposição sido julgada improcedente (o acórdão recorrido confirmou essa decisão da 1ª instância) com fundamento em que (i) não pode ser apreciada (por se tratar de questão nova e que também não é de conhecimento oficioso) a alegação respeitante à impossibilidade legal de dois gerentes serem considerados culpados pela dissipação do património quando essa culpa já foi estabelecida, no âmbito de outro processo, em relação a um deles e, quanto às demais questões, com fundamento em que, (ii) face à regra do ónus da prova e aos factos provados e não provados, não há erro de julgamento quanto à errada apreciação da prova testemunhal, nem quanto aos demais fundamentos de oposição invocados (não demonstração da insuficiência patrimonial da devedora originária; não exercício da gerência de facto; inexistência de culpa na posterior insuficiência do património da executada originária; inimputabilidade quanto à falta de pagamento da dívida tributária; inexistência de pressupostos para a reversão), então não pode deixar de concluir-se que, no que concerne às questões ora suscitadas na presente revista, elas assentam e se fundamentam na discordância dos juízos valorativos de facto aceites pelo acórdão recorrido, ou seja, que se traduzem em alegação de erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa e que, por isso, não podem ser objecto da revista (nº 4 do art. 150º do CPTA).

Acrescendo, de todo o modo, que também não estamos perante questões juridicamente melindrosas ou socialmente relevantes, cuja apreciação se revista de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, nem, igualmente, está em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social e em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Não se trata de questões que permitam a expansão da controvérsia em discussão, para além da situação singular, ou no âmbito das quais a doutrina e/ou jurisprudência se tenham pronunciado em sentido divergente, gerando, deste modo, incerteza e instabilidade na respectiva resolução e que, conseqüentemente, implique necessidade de as clarificar, por forma a obter a melhor aplicação do direito.

Estamos, em suma, perante uma situação singular e com contornos factuais específicos, o que basta para afastar a excepcionalidade e, por conseguinte, a admissibilidade, da requerida revista, sendo que

nem a alegada desconformidade constitucional, por violação dos princípios da defesa, do contraditório e da tutela da confiança, não é fundamento de recurso excepcional de revista, ⁽⁴⁾ uma vez que as questões de inconstitucionalidade podem discutir-se (e só podem discutir-se definitivamente) em recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (art. 70º n.º 1, als. a), c) e f) da Lei 28/82, de 15/11).

4. Pelo exposto, conclui-se que não se preenchem os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, sendo que, ainda que existisse mero erro de julgamento sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso, que não visa - como acima se referiu - a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

⁽²⁾ Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

⁽³⁾ Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

⁽⁴⁾ Cfr., entre muitos outros, o ac. desta Secção de Contencioso Tributário do STA, de 10/9/2014, proc. n.º 0659/14, bem como os acs. da Secção de Contencioso Administrativo, de 12/9/2013, proc. n.º 0982/13; de 10/7/2013, proc. n.º 01123/13; de 26/9/2013, proc. n.º 01371/13; de 31/10/2013, proc. n.º 01603/13; de 18/12/2013, proc. n.º 01788/13.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência do Supremo Tribunal Administrativo. Questão de direito.

Sumário:

Suscitando a recorrente questão de facto da qual pretende extrair consequências jurídicas, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para dele conhecer o TCA e não o STA.

Processo n.º: 641/15-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: B....., SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo TAF de Mirandela, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade B....., S.A., também melhor identificada nos autos, contra a liquidação de taxa, no montante de € 25.883,70 «que corresponde à taxa a que se refere a alínea l), do n.º 1, do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, actualizada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, relativo ao Posto de Abastecimento de Combustíveis localizado na EN Km 113,102».

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

I - A recorrida veio pedir ao tribunal *a quo* que declarasse nula ou anulasse o ato de liquidação da taxa notificada àquela pela ampliação do posto de abastecimento sito à margem da EN ao km 113,102 com dezanove mangueiras.

II - Para o efeito, a recorrida invocou que (i) a competência para a prática daquele ato tributário estaria atribuída, agora, ao InIR, (ii) que não se verificava ampliação do PAC, mas sim um acrescentamento de dezanove mangueiras às bombas abastecedoras existentes, o que não era suscetível de ser taxada por a alínea l), do n.º 1, do artigo 15.º, do DL 13/71, atualizado pelo DL 25/2004, que define a base de incidência da taxa, se referir a bomba abastecedora e não a mangueiras e, por fim, que (iii) a liquidação seria desproporcionada e injusta, por isso, inconstitucional, pois do aumento do número de mangueiras não advinha qualquer benefício para aquela.

III - O tribunal a quo decidiu que a recorrente não tinha competência para liquidar e cobrar taxas devidas pela construção e ampliação de postos de abastecimento à margem das estradas nacionais por aquela estar atribuída, agora, ao InIR.

IV - E fundamentou aquela decisão no disposto na Base 33 do contrato de concessão da recorrente (DL 380/2007 de 13 de novembro), a qual se refere às áreas de serviço que integram aquela concessão.

V - As Bases 33 e 34 do contrato de concessão dizem respeito às áreas de serviço que estão implantadas no domínio público rodoviário do Estado e que, por isso, integram a zona da estrada, sendo distintas daquelas que se implantam em terrenos particulares sitos à margem das estradas nacionais, como é o caso dos autos.

VI - Nas situações previstas na Bases 33 e 34 é celebrado entre o Estado ou o seu representante e o particular contrato de concessão de exploração (uso privativo do domínio público rodoviário do Estado) sujeito a normas e regras distintas das constantes no DL 13/71.

VII - A listagem de áreas de serviço constante no quadro III do contrato de concessão para a qual remete a Base 33, nunca podia abranger o PAC dos autos pois este situa-se em terreno particular, ou seja, está excluído da concessão enquanto património do Estado a administrar pela recorrente, mas abrangido pelos poderes de administração concedidos à recorrente no contrato de concessão por se localizar à margem (fora da zona da estrada) de uma estrada nacional que integra a concessão.

VIII - Assim, a construção e modificação das áreas de serviço implantadas em domínio público rodoviário do Estado estão sujeitas a contrato de concessão do uso privativo de bens do domínio público, enquanto que as implantadas em terrenos particulares à margem das estradas nacionais estão dependentes de licenciamento ao abrigo do disposto no DL 13/71.

IX - A aplicação das regras previstas naquele DL 13/71 foi atribuída, originariamente, à JAE, a quem foram sucedendo diversos organismos, sendo que o último é a aqui recorrente.

X - O InIR foi criado com vista a suceder à recorrente nas atribuições de supervisão das infra-estruturas rodoviárias do Estado, com exclusão dos poderes de aprovação (atos de pessoas coletivas de direito público), autorização e licenciamento das obras previstas naquele diploma.

XI - É indiscutível que todas as referências feitas, na legislação ou regulamentação em vigor, à JAE devem considerar-se feitas à recorrente, com exceção da matéria de supervisão das infra-estruturas rodoviárias, que agora se encontra atribuída ao InIR.

XII - Se assim não se entendesse, assistiríamos a uma reunião na mesma entidade (InIR) dos poderes de regulação e de outros, com interferência direta no que a Lei comete à recorrente, o que seria o mesmo que dizer que uma mesma entidade estabeleceria as regras, supervisionava o seu cumprimento, e acabava a fiscalizar-se a si própria, quando exercesse os poderes sancionatórios.

XIII - Ao decidir como decidiu o tribunal a quo fez errada interpretação e aplicação do disposto nas Bases 6, 7, 33, 34, do contrato de concessão publicado no DL 380/2007 de 13 de novembro; DL 148/2007 de 27 de abril (criação do InIR); artigo 13.º do DL 237/99 de 25 de junho; artigo 1.º do DL n.º 227/2002 de 30 de outubro; artigo 2.º do DL 239/2004 de 21 de dezembro e artigo 2.º do DL 374/2007 de 7 de novembro e DL 13/71.

XIV - O tribunal recorrido decidiu, ainda, que a liquidação era ilegal pois a base de incidência da taxa definida na alínea l), do n.º 1, do artigo 15.º do DL 13/71, atualizado pelo DL 25/2004 não seria as mangueiras, mas as bombas abastecedoras enquanto equipamento que podia ou não ter acoplado a mais do que uma mangueira.

XV - Aquando da atualização das taxas ocorrida em 2004, e porque a recorrida e outros exploradores das PACs à margem das estradas nacionais nunca questionaram o critério da liquidação, o legislador não representou qualquer controvérsia relativa à liquidação das taxas, pelo que não teve necessidade de alterar a norma, tendo procedido à aplicação de um coeficiente às taxas como, aliás, havia sucedido em 1976 e 1982.

XVI - Como a bomba é o elemento mais visível e relevante no abastecimento, o legislador de 1971 quando escreveu bomba abastecedora, também queria referir-se ao elemento a ela acoplado (mangueira), querendo, assim, taxar o conjunto, indissociável, à época, de bomba/mangueira.”

XVII - Tendo em conta a unidade do sistema jurídico (normas de proteção às estradas nacionais), as circunstâncias históricas em que foi elaborada (em 1971 bomba era sinónimo de mangueira), o facto de hoje existirem bombas multiproduto (com mais do que uma mangueira), e não podendo o intérprete cingir-se à letra da lei (bomba seria igual a equipamento com uma ou mais mangueiras) terá o intérprete de considerar que a base de incidência da taxa em causa se afere por cada possibilidade de saída de combustível, a qual se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira).

XVIII - Além do critério da segurança rodoviária (frequência da entrada e saída de veículos do PAC) como facto constitutivo da obrigação tributária terá de ser tido em conta o benefício ou proveito económico que os proprietários ou exploradores do posto retiram daquele.

XIX - O legislador de 1971, ao fixar como critério da liquidação da taxa devida pela construção de postos de abastecimento o número de equipamentos que permitiam abastecer os automóveis (na data a uma bomba correspondia uma mangueira) e não, por exemplo, a área de pavimento do mesmo, teve em vista aquele proveito económico.

XX - Assim, quantos mais tipos de produtos tiver o PAC (gasóleo normal e especial, gasolina normal, 95 e outras) fornecidos por número equivalente de mangueiras, mais procura e benefício terá porque abarcará todo o tipo de veículos e/ou necessidades de combustível, mormente não ser possível o abastecimento de mais do que uma viatura de cada vez de cada um dos lados da ilha.

XXI - Ao interpretarmos deste modo aquela alínea não perfilharemos os exageros das correntes objetivistas e subjetivistas, observando na íntegra o estipulado no artigo 9.º, do CC, demonstrando-se, ainda, que o pensamento legislativo assim descrito tem perfeita correspondência com a letra da lei (cfr n.º 2, do artigo 9.º do CC).

XXII - Portanto, o tribunal a quo ao decidir que decidiu fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º do CC e da alínea i), do n.º 1, do artigo 15.º do DL 13/71 de 23 de janeiro.

Termine pedindo que seja revogada a sentença recorrida e substituída por outra que declare a recorrente com competência para licenciar a construção e ampliação de postos de abastecimentos implantados à margem das estradas nacionais, bem como para liquidar e cobrar as respetivas taxas, as quais incidem sobre cada possibilidade de saída de combustível, e se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira), declarando-se válida a liquidação da taxa e, consequência, julgando-se improcedente a impugnação.

1.3. A recorrida B....., S.A., apresentou contra-alegações, resumidas com a formulação das Conclusões seguintes:

A) Veio a Recorrente, A....., S.A., interpor recurso da douta sentença proferida pelo TAF de Mirandela, em 22/07/2014, que julgou procedente a acção de impugnação proposta pela ora Recorrida e em consequência anulou o acto de liquidação da taxa em causa, relativa a uma alegada ampliação no posto de abastecimento de combustíveis sito na EN, km 113,102 lado esquerdo.

B) A ora Recorrente apresentou o recurso, juntando as suas douts Alegações, que, muito sumariamente, se resumem à questão de saber se as mangueiras de abastecimento de combustíveis são bombas de abastecimento, para efeitos do art. 15º, n.º 1, al. I) do Decreto-Lei n.º 13/71, encontrando-se, nessa medida, sujeitas a licenciamento e taxação - v. conclusões das alegações (cfr. artigos 635º e 639º do CPC).

C) Não obstante, é entendimento da ora Recorrida que a douta sentença fez uma correcta interpretação e aplicação do direito **na parte em que entendeu que a Impugnada não é a entidade competente para a liquidação da presente taxa e ainda que o conceito de mangueira é diferente do conceito de bomba de abastecimento, não podendo ser qualificada, para efeitos de tributação, como uma bomba por tal não corresponder ao sentido literal da norma nem à intenção do legislador.**

D) É que as competências inicialmente cometidas à (extinta) Junta Autónoma das Estradas (JAE) para o licenciamento do “*estabelecimento de postos de abastecimento ou as obras neles a realizar*” [art. 10º/1/al. c) do Decreto-Lei n.º 13/71 de 14 de Setembro] **não foram transferidas para a actual A....., S.A., mas sim para o INIR**, nos termos do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril, que entrou em vigor muito antes do diploma que transformou a EP, E.P.E. em sociedade anónima de capitais públicos;

E) Por esta razão, a Recorrente entende que o presente acto de liquidação de taxa enferma de um vício de incompetência absoluta, por manifesta ingerência da A..... no âmbito das competências que foram conferidas a outra pessoa colectiva de direito público (InIR), pelo que o acto de liquidação deveria ter sido anulado.

F) Ainda para mais num posto que não integra a área de jurisdição da A....., nos termos do contrato de concessão celebrado com o Estado - na medida em que embora a EN integre a RRN, não faz parte do elenco de áreas de serviço e/ou postos de abastecimento pertencentes à área de jurisdição da A..... no quadro III das Bases da Concessão.

G) Ao contrário do que pretende a ora Recorrente, também não é “*público e notório*” que em 1971 só existiam bombas multiproduto e que um maior número de mangueiras resulta numa maior procura e maior tráfego médio potencial diário - v. as conclusões I e II das alegações da Recorrente.

H) De acordo com o Prof. Alberto dos Reis, no seu CPC Anotado, vol. III, pág. 261, os factos notórios são “*apenas aqueles que sejam do conhecimento geral, ou seja, os que sejam do conhecimento da massa dos cidadãos portugueses regularmente informados, isto é, com acesso aos meios normais de informação*”.

I) Consequentemente, não se podem considerar como notórios os factos que sejam do conhecimento de um sector restrito de pessoas, tendo em conta, em particular, que, em 1971 se iniciou a distribuição e comercialização do combustível pelos postos espalhados pelo território nacional, sendo certo que a maioria das pessoas, na altura, não possuía um veículo automóvel.

J) Também não se poderá considerar como facto notório que um maior número de mangueiras resulta numa maior procura e maior tráfego automóvel, dado este ser um (facto) manifestamente controverso e que necessita de ser provado.

K) Se o legislador tivesse pretendido alterar a base da incidência objectiva desta taxa, passando a assentar no número de mangueiras e não nas bombas, seguramente que o teria escrito expressamente e não teria mantido o mesmo texto, quando em 2004, através do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24/01, alterou a norma, mas mantendo inalterada a base de incidência objectiva de tributação.

L) Por aqui também se percebe que o legislador ao manter expressamente a redacção original continuando a utilizar o termo bombas e não mangueiras entendeu que não havia razão para alterar a terminologia e o conceito da lei.

M) Deste modo, e de acordo com as regras e princípios da interpretação e aplicação da lei consagrados no artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, em que o intérprete deve sempre presumir que o legislador exprimiu o seu pensamento correctamente e em termos adequados, conclui-se que a taxação desta norma deve **incidir exclusivamente sobre a bomba de combustível** enquanto possibilidade de extracção do mesmo do depósito onde está armazenado para o receptáculo do veículo automóvel - independentemente do número de *elementos mangueiras existentes*.

N) Note-se que até em termos físicos e práticos, durante o abastecimento apenas se permite que uma única viatura esteja estacionada a abastecer (até pelo comprimento das mangueiras).

O) É óbvio que pode uma bomba ter o número de mangueiras que quiser que o **abastecimento apenas pode ser feito em simultâneo por um veículo** de cada lado da bomba, no máximo!

P) O que se tributa não deve ser a disponibilização abstracta de um produto, **mas o benefício concreto retirado da possibilidade de, em determinado momento, um veículo automóvel ser efectivamente abastecido no posto de abastecimento** – e nisto concordamos, em pleno, com o referido pela ora Recorrente quando diz que para aferir o facto constitutivo da obrigação tributária deverá ser tido em conta “*o benefício ou proveito económico*” que os proprietários ou exploradores dos postos têm - v. conclusão V.

Q) Porque, de facto, as possibilidades de abastecimento não são equivalentes ao número de mangueiras. Na verdade, é fisicamente impossível abastecer mais que um veículo automóvel por bomba, de cada lado, independentemente do número de mangueiras que a bomba possua.

R) Dito isto, **parece-nos manifestamente claro e evidente que as mangueiras não se confundem com bombas de abastecimento e deverão ser excluídas do âmbito de aplicação do disposto no art. 15º/1/al. l) do referido DL 13/71** pelas razões acima expostas, tendo a sentença recorrida feito uma correcta interpretação do preceito e aplicação do direito ao caso concreto, devendo ser mantida nesta parte.

S) Não obstante e sem prejuízo de tudo o que foi alegado, caso esse douto Tribunal venha a considerar procedente o presente recurso da Recorrente - o que não se concede - é formulado o presente pedido de ampliação do âmbito do recurso, a título subsidiário, por cautela de patrocínio.

T) Caso venha a ser essa a decisão desse Venerando Tribunal, e prevenindo a necessidade de serem apreciados os demais vícios invocados pela ora Recorrida na sua Impugnação Judicial, que foram julgados improcedentes ou não apreciados pela douta sentença do tribunal *a quo*, a Recorrida vem solicitar a ampliação do objecto do presente recurso, nos termos do art. 636º/1 do CPC, aplicável ex vi art. 2º CPPT.

U) Tais fundamentos prendem-se com a inconstitucionalidade da referida norma do 15º/1/al. l) do DL 13/71, se interpretada no sentido de se entender que o conceito de bomba de combustível corresponde ao de mangueira, caso em que padecerá de inconstitucionalidade material por violação dos princípios da proporcionalidade, justiça e livre iniciativa privada e ainda inconstitucionalidade orgânica por violação dos art. 103º, n.º 2 e 165º, n.º 1, al. i) CRP.

V) A norma do 15.º, n.º 1, al. l) do Decreto-Lei n.º 13/71 será sempre inconstitucional, **se for interpretada no sentido de se entender bomba de combustível como mangueira**, pelo que deveria a sentença recorrida ter desaplicado aquela norma, com esta interpretação, por ser inconstitucional.

W) É para além de ocorrer uma frontal violação dos **princípios constitucionalmente consagrados da proporcionalidade e justiça**, no plano das relações entre Administração Pública e os particulares - v. art. 266º, n.º 2 CRP, também existe uma inconstitucionalidade orgânica, por violação do art. 103º, n.º 2 e 165º, n.º 1, al. i) ambos da CRP, na medida em que se trata de um imposto e não de uma taxa.

X) E uma **violação da liberdade de iniciativa económica privada**, defendida pelo artigo 61.º da Constituição, sendo uma ingerência abusiva na actividade da empresa.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso, por falta de fundamento legal, mantendo-se a douda sentença recorrida, com todas as consequências legais.

Subsidiariamente, e no caso de proceder o recurso, interpretando a norma de incidência da taxa como aplicável a mangueiras, então deve ser entendida essa norma, com essa interpretação, como inconstitucional, desapplicando-a, anulando-se na mesma o acto de liquidação de taxa, agora por falta de base legal.

1.4. O MP emite Parecer, no qual suscita a incompetência, em razão da hierarquia, do STA, para conhecer do recurso, por não versar exclusivamente matéria de direito, nos termos seguintes:

«A A....., S.A. interpõe recurso em processo de impugnação, sendo recorrida B....., S.A..

Pretende, antes de mais, que lhe seja reconhecida competência para liquidar a taxa pela instalação de mangueiras de abastecimento de combustível, para o que invoca que o posto em causa se situa em terreno particular, ou seja, à margem (fora da zona) da estrada de uma estrutura nacional - assim, conclusões I a XIII.

E é com base nisso que defende ter competência para aplicar a taxa prevista na al. l) do n.º 1 do art. 15.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1, atualizado pelo Dec.-Lei n.º 25/04, de 24/1, e ter sido efetuada uma errada interpretação e aplicação das Bases 6, 7, 33 e 34 do contrato de concessão celebrado entre o Estado e objeto de publicação em decreto-lei, para além doutras.

Defende ainda a legalidade da taxa tal como foi aplicada, para o que alega haver “hoje” bombas multiproduto, contrariamente ao que ocorria em 1971 e que, quanto mais produtos estiverem disponíveis por mangueiras, maior é a procura - assim, ainda, conclusões XIV e seguintes.

Estas últimas alegações são contrariadas pela recorrida em termos de não integrarem factos notórios e haver em concreto outras circunstâncias pelas quais se procura obter também essa maior procura - assim, nomeadamente, na al. J) das suas contra-alegações.

Do quadro dos factos provados, resulta apurada a situação do posto de abastecimento de combustível (PAC) na própria EN, ao Km 113,102.

E nada mais consta, detetado na ação de fiscalização realizada em 2009, para além de se encontrarem no mesmo em funcionamento 19 mangueiras de abastecimento de combustível, o que levou a ser liquidada, já em 2010, taxa devida por ampliação que no probatório se fez ainda constar como efetuada no dito PAC.

O facto da situação do dito posto ocorrer em terreno particular e as ditas circunstâncias em que os postos de abastecimento, incluindo, o dos autos, passaram a funcionar com bombas multiproduto, e a tal ser gerador de maior procura, assume, assim, relevância, na ótica da recorrente, para efeitos de uma outra aplicação do direito quer quanto à competência, quer quanto à legalidade da taxa liquidada.

Ora, para a apreciação do recurso interposto não é competente a Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., nos termos do previsto no n.º 1 do art. 280.º do C.P.P.T., disposição segundo a qual das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo (T.C.A.), salvo quando a matéria for exclusivamente de direito.

Concluindo: é de declarar o S.T.A. incompetente para conhecer do recurso interposto em razão da matéria e também da hierarquia.

Mais é declarar o T.C.A. Norte como o competente, para o qual os autos são de mandar remeter para que o recurso seja apreciado, caso tal seja requerido nos termos do art. 18.º n.º 2 do C.P.P.T.»

1.5. Notificadas as partes para se pronunciarem, querendo, sobre a excepção suscitada pelo MP, vieram alegar o seguinte:

- A recorrente A....., S.A., entende que não existe matéria de facto controvertida e o que sucedeu foi uma errada interpretação e aplicação do direito.

- A recorrida B....., S.A. alega que o recurso versa apenas matéria de direito, dado que, em primeiro lugar, o objecto do recurso, tal como foi fixado pela recorrente nas suas alegações, não coloca em questão os factos julgados provados, em segundo lugar, todos os factos mencionados no Parecer do MP são factos sobre os quais o Tribunal recorrido se pronunciou, julgando-os provados (localização do posto de abastecimento em terreno particular, a circunstância de as bombas de abastecimento serem bombas multiproduto - as mangueiras podem ter gasolinas e gasóleos - e a circunstância de um maior número de bombas ou de mangueiras resultar numa maior procura e num aumento de entradas e saídas no posto de abastecimento), sendo que o que é contestado pela recorrente são as conclusões que o tribunal retirou dos factos dados como provados, tudo como claramente resulta das conclusões das alegações de recurso.

1.6. Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A Impugnante é uma sociedade cujo objecto social principal é a refinação de petróleo bruto e seus derivados; transporte, distribuição e comercialização de petróleo bruto e gás natural; pesquisa e exploração de petróleo bruto e gás natural; quaisquer outras actividades industriais, comerciais, de investigação ou de prestação de serviços conexos com os referidos – cfr. doc. n.º 4 da PI que se dá por integralmente reproduzido;

2. A Impugnante tem, independentemente do regime de exploração — directa ou indirecta — e dos contratos que lhe estão na base, várias centenas de postos de abastecimento de combustíveis e áreas de serviço ao longo de todo o País, identificado e distinguido dos demais pela imagem - facto notório;

3. É o caso do posto de abastecimento a que respeita a liquidação da taxa impugnada e a que se reportam docs. 1 e 2 da PI, que se dão aqui por reproduzidos;

4. Em 22/10/2009, no âmbito de uma acção de fiscalização, os serviços da Delegação Regional de Vila Real da A..... verificaram a existência de 19 mangueiras no posto de abastecimento em questão - art. 9.º da PI e art. 1.º da contestação e fls. 19 do PA;

5. A A..... notificou à Impugnante o ofício n.º 554/2009/DRVRL de doc. 2 da PI, datado de 10/12/2009, no âmbito da fase de audiência prévia, para esta, nos termos do artigo 60º, n.º 1, alínea a) da LGT, se pronunciar, no prazo ali estabelecido, sobre projectos de decisões definitivas, entre os quais o projecto de liquidação da taxa objecto da presente impugnação;

6. Nesse ofício de doc. 2, a Entidade Impugnada adianta um projecto de decisão de liquidação de taxa, não por bomba abastecedora mas sim por número de mangueiras integrantes de cada bomba - Cfr. art. 13.º da PI, não impugnado;

7. Por requerimento datado de 5/1/2010 a Impugnante apresentou a sua resposta - doc. n.º 5 da PI, que se dá aqui por reproduzido;

8. Foi na sequência deste procedimento gracioso que foi efectuada a liquidação da taxa objecto de impugnação, no montante de 25.886,70 € - doc. 1 da PI, que aqui se dá por reproduzido, com o seguinte destaque: *“Atendendo a que a ampliação do posto de combustível é susceptível de legalização, deverá efectuar o pagamento da quantia de 25.886,70 € (...), e que corresponde à taxa a que se refere a alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro (...) discriminada da seguinte forma/- 3,00 (três euros) a título de imposto de selo (...)/- 25.883,70 € (...) referentes à taxa devida pela ampliação do PAC, calculada nos termos da alínea l), do n.º 1, do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro;*

9. O posto de abastecimento de combustível localizado na EN KM 113,102, possui, ultimamente, licença de exploração n.º 234 - Fls. 141;

10. Em 18/11/1987 e em 25/11/1988 foi remodelado - Fls. 23 do PA;

11. Em data anterior a 7/11/2011, e no âmbito da licença de exploração, a Impugnante pagou 8.173,80 € relativamente à instalação de 6 mangueiras- fls. 138 dos autos;

12. Nessa sequência a A..... revogou parcialmente o despacho 554/2009/DRVRL, de 10/12 (facto n.º 5) - Fls. 138 e 139;

13. As bombas de abastecimento podem ter mangueiras divididas entre as gasolinas e os gasóleos - art. 70º da PI, não impugnado e doc. n.º 6;

14. As bombas de abastecimento de combustíveis não permitem o abastecimento de mais do que uma viatura de cada vez de cada um dos lados da ilha, ou face, de abastecimento - art. 71.º da PI não impugnado e doc. n.º 6;

15. Um maior número bombas de abastecimento, ou de mangueiras, resulta numa maior procura - art. 48.º da contestação, não impugnado;

16. Uma maior procura implica aumento e saída de entradas e saídas da estrada - art. 49.º da contestação, não impugnado;

17. A Impugnante já procedeu à liquidação definitiva de 66 taxas com base no número de mangueiras, e que atingem o montante de 668.772,50 € - doc. n.º 8 da PI;

18. Aquelas liquidações inserem-se em 96 projectos de liquidações, tudo no montante global de 1.181.924/04 € - doc. n.º 9 da PI.

3.1. A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação com fundamento em que, por um lado, a recorrente é incompetente para proceder à liquidação impugnada (taxa relativa a postos de abastecimento de combustíveis, prevista no art. 15º, n.º 1, al. l), do DL n.º 13/71, de 23/1 (na redacção introduzida pelo DL n.º 25/2004, de 24/1) e em que, por outro lado, a liquidação também é ilegal por violação, em termos da respectiva incidência, do disposto nessa mencionada norma.

E discordando do assim decidido, a recorrente alega:

- quanto à questão da competência, que o tribunal fez errada interpretação e aplicação do disposto nas Bases 6, 7, 33, 34, do contrato de concessão publicado no DL 380/2007, de 13/11; no DL 148/2007, de 27/4 (criação do INIR); no art. 13.º do DL 237/99, de 25/6; no art. 1.º do DL n.º 227/2002, de 30/10; no art. 2.º do DL 239/2004, de 21/11; e no art. 2.º do DL 374/2007, de 7/11 e no DL 13/71, de 23/1;

- quanto à questão da ilegalidade da taxa (porque a base de incidência da taxa definida na al. l), do n.º 1, do art. 15.º do DL 13/71 - actualizado pelo DL 25/2004 - não seria o número de mangueiras, mas as bombas abastecedoras enquanto equipamento que podia ou não ter acoplado mais do que uma mangueira) alega que o legislador de 1971, quando escreveu bomba abastecedora, também queria referir-se ao elemento a ela acoplado (mangueira), querendo, assim, taxar o conjunto, indissociável, à época, de bomba/mangueira e assim, tendo em conta a unidade do sistema jurídico (normas de protecção às estradas nacionais), as circunstâncias históricas em que foi elaborada (em 1971 bomba era sinónimo de mangueira), o facto de hoje existirem bombas multiproduto (com mais do que uma mangueira), e não podendo o intérprete cingir-se à letra da lei (bomba seria igual a equipamento com uma ou mais mangueiras) terá o intérprete de considerar que a base de incidência da taxa em causa se afere por cada possibilidade de saída de combustível, a qual se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira), além de que também o critério da segurança rodoviária (frequência da entrada e saída de veículos do PAC) como facto constitutivo da obrigação tributária terá de ser tido em conta o benefício ou proveito económico que os proprietários ou exploradores do posto tiram daquele.

3.2. Como acima se referiu, foi suscitada pelo MP a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, do STA, para conhecer do recurso, por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

E na verdade esta questão atinente à competência é prévia às demais, pois que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, o conhecimento de qualquer outra (cfr. n.º 2 do art. 16º do CPPT e arts. 96º e sgts. do actual CPC – correspondentes aos anteriores arts. 101º e sgts. na anterior redacção), sendo que a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

E tal como resulta da al. b) do art. 26º e da al. a) do art. 38º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12) e do n.º 1 do art. 280º do CPPT), a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete (cfr. al. a) do art. 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º».

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

Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabelecida e apenas o direito se mantenha em discussão.

E embora para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, haja que atentar, em princípio, apenas no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por aquelas se define o objecto e se delimita o âmbito deste - cfr. o n.º 3 do art. 684º e os n.ºs. 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC – a que corresponde o actual art. 635º do novo CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa), não deixa de ser necessário confrontar as Conclusões com a própria substância das alegações do recurso, nomeadamente, se nestas se afrontam expressamente a factualidade que suporta a decisão.

E se o recorrente suscitar qualquer questão de facto, o recurso já não terá por fundamento exclusivamente matéria de direito, ficando, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica, ou que os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso.

E para efeitos da mesma competência, há, ainda, que atentar, sendo caso disso, se em sede de contra-alegações, vem requerida a ampliação do âmbito do recurso ao abrigo do disposto no art. 636º do CPC (correspondente ao anterior art. 684º-A).

3.3. No caso, a recorrente pretende:

- que lhe seja reconhecida competência para liquidar a taxa questionada (pela instalação de mangueiras de abastecimento de combustível) e invocando, para tanto, que o posto em causa se situa em terreno particular, ou seja, à margem (fora da zona) da estrada de uma estrutura nacional (Conclusões I a XIII);

- que se conclua pela legalidade da taxa, tal como foi aplicada, alegando, para tanto, que há “hoje” bombas multiproduto (contrariamente ao que sucedia em 1971) e que, quanto mais produtos estiverem disponíveis por mangueiras, maior é a procura (Conclusões XIV e sgts.)

Ora, como bem salienta o MP, estas últimas alegações são contrariadas pela recorrida em termos de não integrarem factos notórios e haver, em concreto, outras circunstâncias pelas quais se procura obter também essa maior procura (cfr. nomeadamente, a al. J) das contra-alegações).

Por outro lado, do que resulta dos factos provados, relativamente à situação do posto de abastecimento de combustível (PAC) na EN, ao Km 113,102, tendo-se apurado (na acção de fiscalização realizada em 2009), que se ampliara o dito PAC e ali se encontravam em funcionamento 19 mangueiras de abastecimento de combustível (o que levou a ser liquidada, já em 2010, taxa devida por ampliação) nada mais se apurou, nomeadamente nem quanto à circunstância de o dito posto estar implantado em terreno particular, nem quanto às circunstâncias em que os postos de abastecimento, incluindo, o dos autos, passaram a funcionar com bombas multiproduto, e que esta circunstância seja geradora de maior procura. Sendo que da invocação de tal factualidade pretende a recorrente extrair consequência jurídica relevante no sentido da diferente solução que entende juridicamente correcta, quer no que se refere à questão da competência, quer no que se refere à questão da legalidade da taxa liquidada.

Aliás, também a recorrida acaba por reconhecer sendo que a recorrente contesta «as conclusões que o tribunal retirou dos factos dados como provados, tudo como claramente resulta das conclusões das alegações de recurso» contestação essa que, só por si, como acima se deixou já expresso, substancia caso em que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito (ou seja, caso em que se diverge das ilações de facto que se devam retirar dos factos julgados provados e não provados).

Acrescendo, ainda, que como acima se disse, ela própria, recorrida, também contesta (nas Conclusões G) a J) das contra-alegações) a pretensão da recorrente e a conclusão da sentença, de traduzirem factos notórios (que não necessitam, por isso, de prova e de alegação – cfr. o art. 412º do actual CPC 2013, a que correspondia o anterior art. 514º) os ali especificados.

E assim, porque os factos que suportam as referidas Conclusões não são, ao menos em abstracto, irrelevantes para a decisão das questões decidendas, até porque «saber o que vai ser objecto da decisão do tribunal e o que terá ou não relevo para chegar a ela é matéria sobre a qual cabe ao tribunal competente para o julgamento pronunciar-se e, por isso, não pode essa mesma matéria ser utilizada para decidir a questão prévia da competência», ⁽¹⁾ conclui-se que o recurso não tem por fundamento único a divergência na interpretação e aplicação da lei, mas igualmente divergência sobre a factualidade julgada provada. Ou seja, concluímos, que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final - cfr. nºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

Procede, portanto, a questão prévia suscitada, ficando, nesta medida e por ora, prejudicado o imediato conhecimento das restantes questões suscitadas no recurso.

DECISÃO

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e em declarar (nº 3 do art. 18º do CPPT) competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), **para o qual a recorrente poderá requerer o envio do processo, nos termos do disposto no nº 2 do art. 18º do CPPT.**

Custas pela recorrente, com uma UC de taxa de justiça.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª edição, 2006, Áreas Editora, 2011, anotação 10 ao art. 16º, p. 223-226.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Processo n.º 732/14-30.

Recorrente: A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra

de 28 de Março de 2014

Julgou improcedente a impugnação.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., impugnante, identificado nos autos, **veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada**, proferida nos autos de Impugnação Judicial, Processo n.º 222/11.9 BECBBR, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Verificando-se uma errada indicação das possibilidades de reacção à actuação administrativa – meios de defesa – acoplada à falta de notificação para dedução de pedido de revisão, não pode proceder a excepção da inimpugnabilidade nem sequer sustentar-se de que tal irregularidade se encontra sanada.

2. Se o pedido de revisão se configura como um meio de reacção e, no mais, como condição de impugnação judicial nos termos do artigo 86.º da LGT, a omissão da sua referência na indicação dos meios de defesa e a falta de notificação do responsável subsidiário para esse procedimento traduz-se numa errada indicação dos meios de defesa.

3. Se o recorrente, não notificado, como responsável subsidiário, para apresentar pedido de revisão segue o caminho indicado pela AT quanto aos meios de defesa, não podia o Tribunal deixar de assentar a sua decisão nos termos e para os efeitos referidos no artigo 37.º, n.º 4, do CPPT, no reconhecimento de errada indicação dos meios de reacção ao dispor do ora recorrente.

4. Na hipótese normativa da realização da avaliação indirecta por impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável do imposto, o acto administrativo decidente deverá – rectius, terá de – especificar, em todo o caso, qual o concreto circunstancialismo fáctico que, sendo susceptível de um enquadramento nas diversas categorias de pressupostos que estão definidos no art.º 88º da LGT, acaba por permitir a formação de um juízo, conformado segundo os princípios de causalidade adequada que sejam solicitados pela natureza própria dos concretos factos que estão em causa, quanto à impossibilidade da comprovação directa e exacta da matéria colectável, bem como, de resto, explicitar o porquê de decorrer da verificação de determinadas anomalias a impossibilidade de comprovação directa dos rendimentos sujeitos a tributação, porquanto, em rigor, as diferentes alíneas do artigo 88.º da LGT não operam automaticamente, id est, independentemente da formulação de um tal juízo.

5. Todo o discurso administrativo relativo aos “critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso aos métodos indirectos” é de tal forma técnico e complexo que um destinatário normal, ou mesmo um destinatário relativamente qualificado, não consegue acompanhar as operações aí [não] “explicitadas”.

6. Dizer-se que se aplica a mediana porque é a mediana não aporta ao discurso justificador o mínimo de cognoscibilidade relativamente à actuação administrativa.

7. Encontrando-se a AT a utilizar um critério não expressamente previsto, a fundamentação teria que incluir a explicitação das razões pelas quais se mobiliza aquele em concreto e não outro, dentro dos mesmos rácios.

8. Ainda quanto a este problema, se não há qualquer ponderação dos motivos que determinam a colocação do sujeito passivo devedor originário numa “posição intermédia”, não há qualquer razão compreensível – para além da mera subjectividade, que o dever de fundamentação visa controlar – para excluir a consideração dos valores mínimos e máximos da amostra, ou seja para preferir a “mediana” à “média”, sendo que esta é precisamente a medida que funciona como ponto de equilíbrio de um conjunto de dados, sendo o seu cálculo efectuado a partir de todos os valores de uma população.

9. É incontornável, cremos, que o mesmo roça a total ininteligibilidade, seja quanto à sua origem, seja quanto aos valores tidos em conta.

10. A fundamentação consubstancia-se num discurso funcional externado pela administração, expresso, formal, explícito, contextual, com capacidade para dar a um destinatário normal, colocado na situação concreta do destinatário do acto as razões subjacentes aos actos praticados.

11. Esse desiderato não pode considerar-se cumprido quando a fundamentação assenta num discurso não justificado e imperceptível não apenas para o cidadão normal, mas para muitos acima desse patamar, com elevada formação académica e profissional.

12. É facilmente perceptível que a generalidade da população portuguesa não percebe minimamente que rácio é esse, de onde é que resultam as percentagens, como é que se faz o apuramento das mesmas...

13. A improcedência do alegado não deixará de acarretar, em consequência da injunção constitucional tipificada no artigo 268.º, n.º 3, a aplicação de norma eivada de inconstitucionalidade, qual seja a do artigo 77.º, n.º 1 e 4, da LGT, interpretada no sentido de que, no caso da avaliação indirecta do rendimento, a fundamentação pode consubstanciar-se num discurso de cariz técnico e inacessível (imperceptível) a um destinatário normal.

14. O critério utilizado carece de uma fundamentação específica que revele as razões pelas quais se valorou esse mesmo critério de quantificação e se demonstre a sua aptidão funcional para o resultado legalmente visado, sob pena de se cair na ridícula posição dogmática de apenas se exigir fundamentação (ainda que remissiva) para os critérios previstos na lei e não já para critérios que a lei não prevê, pelo menos expressamente, como se encontra postergado pelo mais basilar exercício de interpretação enunciativa.

15. A admitir-se que a possibilidade de recurso a um critério não constante do elenco normativo do artigo 90.º, n.º 1, da LGT, não pode aceitar-se, como o fez o Tribunal recorrido, que a AF possa recorrer a qualquer outro critério objectivo, “à escolha”, sem ter que demonstrar a sua aptidão e idoneidade para o resultado pressuposto na lei e que é a determinação do rendimento que o sujeito passivo presumivelmente obteve...

16. Quer isto significar que, nos casos em que a AF pretenda socorrer-se de qualquer critério praeter legem ou “fora-da-lei”, no sentido de não previsto expressamente, terá forçosamente que demonstrar, que o mesmo é válido e apto para os fins da avaliação.

17. Na verdade, se quanto aos critérios elencados expressamente, esse juízo é feito a priori pelo legislador quanto aos factores que considerou idóneos para a determinação presumida do rendimento tributável, e por isso os previu na norma, já quanto aos critérios não expressamente previstos, a AF não pode deixar de justificar, como pressuposto para a sua mobilização, que o critério que utiliza é igualmente apto e idóneo à produção do resultado pretendido pelo legislador, sendo que este resultado não é *tout court*, o da fixação do rendimento, ou de um qualquer rendimento, outrossim o estabelecimento do rendimento que o contribuinte presumivelmente obteve.

18. Por outro lado, no que diz respeito aos critérios de quantificação, fosse em abstracto, fosse em concreto, o discurso administrativo é completamente omissivo quanto à indicação dos preceitos legais habilitadores da quantificação concretamente operada, não sendo possível a um destinatário normal – medianamente capaz e, por isso, desprovido de formação jurídica especializadas – localizar e compreender os fundamentos da actuação administrativa, tanto mais que os mesmos resultam de uma interpretação – que não é pacífica – de uma norma (art. 90.º, n.º 1, da LGT) que tão-pouco se referenciou.

19. Partindo-se de um determinado rácio para quantificar os rendimentos e resultando desse rácio um conjunto de indicadores cuja mobilização se afigura possível em abstracto, não é admissível que seja o mero voluntarismo subjectivista do funcionário a determinar o porquê da aplicação de um indicador e não de um outro sem que essa escolha seja justificável e justificada perante o caso concreto, no sentido de desvelar as razões pelas quais se decide como se decidiu.

20. O valor da posição central de uma amostra – mediana – não reflecte mais do que uma divisão dessa amostra, sendo, pois, um mero valor posicional, que, em rigor, corresponderá a um sujeito determinado e que irreleva os valores de conjunto na sua expressão quantitativa (ex. na amostra 1,2,10 ou 1,2,1000, o valor da mediana é o mesmo...).

21. Ora, estando em causa a quantificação de rendimentos a partir de um rácio e não a posição que um sujeito ocupe na amostra, apenas os valores da média permitem dar a conhecer a expressão quantitativa dos rendimentos declarados por toda a amostra e não apenas por um sujeito.

22. Pelo que, consequentemente, se se pretender afastar esse indicador em detrimento de outro, terão que ser explicadas as razões desse concreto proceder, quais sejam: os motivos pelos quais se coloca o sujeito passivo na posição correspondente à do sujeito que ocupa o lugar intermédio/central na amostra e, correspondentemente, as razões pelas quais se ignora a expressão quantitativa dos rendimentos declarados na sua globalidade por todo o universo que a compõe, dado que, para efeitos de quantificação, a posição central referida pela AT, face à globalidade dos rendimentos declarados/amostra, é dada quantitativamente pela média e não por um valor atomístico-posicional, volátil em face do n.º de sujeitos que compõem a amostra e não em face dos rendimentos declarados, sendo por esse motivo que os critérios de determinação da matéria tributável por métodos indirectos expressamente previstos, se referem apenas e só a valores médios e não aos valores da mediana, razão pela qual qualquer outro critério estatístico que venha a ser utilizado não poderá deixar de enquadrar-se na racionalidade erigida pelo legislador, devendo ser particularmente fundamentada a opção por indicador diverso.

23. Nesta óptica, a fundamentação do acto não apenas omite as razões de escolha do critério (quais sejam as que determinam a colocação do sujeito passivo numa posição central) e, perante os “rácios” disponíveis, considera-o numa posição estática indiferente aos valores de quantificação e que

corresponde a um desvio superior a 100% relativamente aos valores médios de quantificação (12,36 a média face a 26 de mediana...), sendo que a posição central do sujeito passivo em face da quantificação não pode deixar de corresponder à média dos valores globais, que será o meio da amostra em termos quantitativos, pois é esse o valor que se pretende apurar e não o valor intermédio resultante da divisão da amostra onde apenas se releva o n.º de elementos da amostra independentemente dos valores com que esses elementos sejam preenchidos (ex.: 1, 9, 10, 1000, 10000 – mediana 10).

Requeru o provimento do recurso, a revogação da sentença recorrida e a procedência da impugnação judicial.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido de «a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de improcedência da excepção inominada da inimpugnabilidade do acto de liquidação, com fundamento em erro na quantificação e nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável;

- devolução do processo ao tribunal recorrido para a apreciação das questões cuja solução foi prejudicada pela decisão sobre a excepção inominada da revogação da sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Mostram-se provados, por documento, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. A originária executada, “B....., Lda., contribuinte n.º tem como objeto social a atividade de montagem de tetos falsos, divisória e pintura e atividade secundária, construção civil e obras públicas; compra e venda e permuta de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; comércio de materiais de construção e comércio de veículos automóveis, estando a atividade principal classificada com o CAE 45420 (relatório do p.a. apenso);

2. No dia 19/2/2004, no Cartório Notarial do Centro de Formalidades da Empresa de Coimbra, foi constituída a sociedade comercial unipessoal por quotas, com capital social, integralmente realizado em dinheiro, no valor de 5.000,00 € representado por uma quota de igual valor nominal, pertencente ao único sócio e gerente, A....., com domicílio fiscal na rua do,, Cantanhede;

3. A inspeção levada a cabo pela ordem de serviço n.º 01200902016, de 8/9/09, aos exercícios de 2007 e 2008 em matéria de IVA e IRC, no que ao IVA respeita, relatou e sancionou da seguinte forma:

— a inspeção foi aberta na sequência de falta de entrega de declarações do IVA desde 2006—12T e declarações periódicas do IVA de 2007/03T a 12T; 2008/03T a 2008/12T;

— em notificações anteriores e durante os atos de inspeção o SP nunca veio apresentar a contabilidade e os seus elementos, o que determinou a necessidade de efetuar a circularização/cruzamento de informação com os clientes e fornecedores, conhecidos anexos O e P;

Desta ação obtivemos as faturas que se indicam em anexo A, que deram os valores por cliente, conforme quadro se segue:

NIPC	Nome	N.ºF	Valor	ANO
.....	C....., Lda	17	131.069,63	2008
.....	C....., Lda	28	158.939,76	2007
.....	D....., SA	7	56.898,99	2007
.....	E....., SA	1	27.954,14	2007

Com base nestes valores, e imputados aos vários períodos, conforme discriminação das faturas em Anexo A, obtivemos o valor de imposto liquidado e não entregue, conforme refere o artigo 27º do CIVA (apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, todos do CIVA), no primeiro trimestre de 2007, no valor de € 508,87.

	Base Tributável	IVA	Total
2007 - 03T	2.423,20	508,87	2.932,07

Importa referir que apenas se apurou valores no primeiro trimestre do ano de 2007, na medida em que todas as outras faturas, emitidas nos outros períodos, apresentam o IVA por conta do Adquirente, logo sem imposto liquidado.

4. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos:

— No início dos atos de inspeção, o sujeito passivo, não tinha entregue as Declarações Periódicas do IVA dos anos de 2007 e 2008, as declarações modelo 22 IRC dos anos de 2007 e 2008, bem como

as declarações anuais de Informação contabilística e fiscal dos mesmos anos. Por estes factos o contribuinte foi notificado em 31 de Outubro do ano de 2008, para a apresentação da declaração modelo 22 IRC do ano de 2007, bem como para a apresentação da declaração anual/IES e modelo 10 de 2007, e as declarações periódicas IVA, ver em anexo B. Até este momento o Sujeito Passivo não veio apresentar os elementos para que tinha sido notificado.

— No sentido de contactarmos o sócio gerente, ou o seu contabilista, foi indicado por um colega do Serviço de Finanças de Cantanhede que o sócio gerente A..... estaria em conversação com o TOC “F.....”, com o NIF Da troca de correspondência eletrónica, constata-se que o referido TOC nunca o foi desta empresa.

- No início dos atos de Inspeção deslocámo-nos à sede da sociedade, na Rua, n.º, em, onde confirmámos que o sócio já não residia aí há algum tempo. Posteriormente no Serviço de Finanças de Cantanhede obtivemos o endereço da nova residência, para onde nos deslocámos e onde contactámos a sua companheira, a senhora “G.....” com o NIF:, bem como a sua filha, na Rua, ou Rua, em Murte de, 3060-... MURTEDE, aqui deixámos os endereços e números de telefones necessários para que nos contactassem, o que até ao presente momento nunca se verificou.

- Não existindo contactos da parte do sócio da firma acima referida, procedemos à notificação do mesmo, em 22/10/2009, através de carta registada com aviso de receção, para a morada presente no sistema, Rua, n.º, em, ofício n.º 17172, bem como para a morada da nova residência, na Rua, em Murte de, ofício 17173, para apresentar os elementos contabilísticos e a sua escrita, com referência aos anos de 2007 e 2008, pelas 10:00 horas do dia 02-11-2009 no Serviço de Finanças de Cantanhede. Em ambos os casos, as notificações vieram devolvidas com a indicação de “Não atendeu” e “Não Reclamada”, ver anexos D e E.

- Pela falta de comparência no dia e hora para que tinha sido notificado levantou-se o Auto de Ocorrência de 2/11/2009, que se encontra na folha 3 do anexo O.

Assim, perante o exposto nos artigos 38.º e 39.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (adiante designado por CPPT, aprovado pelo Decreto Lei 433/99, de 26 de Outubro), bem como nos artigos 37.º e seguintes do RCPIT (Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro), efetuaram-se novas notificações por carta registada com aviso de receção, em 5/11/2009, com os números de ofício 18260 e 18261, para as mesmas moradas. Mais uma vez, nem uma nem outra foram recebidas, sendo devolvidas com a indicação de “Não Atendeu” e “Não Reclamada”, considerando-se no entanto como notificados, nos termos do artigo 43.º do RCPIT (anexos F e G). Pela falta de comparência no dia e hora para que tinha sido notificado levantou-se o Auto de Ocorrência de 18/11/2009, que se encontra na folha 3 do anexo E.

- Importa referir que em inspeção anterior aos anos de 2004, 2005 e 2006, o sócio gerente também teve o mesmo comportamento de falta de cooperação, ou seja, nunca veio apresentar os elementos necessários às pretensões da inspeção, nem nunca procedeu às necessárias regularizações de forma voluntária.

Perante o exposto, nomeadamente, falta de entrega de declarações fiscais (Declarações Periódicas do IVA, Declarações de Rendimentos modelo 22-IRC, e Declarações Anuais de Informação Contabilísticas e Fiscais) e recusa da exibição de escrita (falta de cooperação), verifica-se uma clara impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, reunindo-se assim os pressupostos para a avaliação indireta, nos termos das alíneas b) do artigo 87.º e 88.º, ambos da LGT (Lei Geral Tributária - aprovado pelo Decreto Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro).

5. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos:

- Tendo em consideração o exposto no capítulo anterior, em que se reuniram as condições para aplicação de métodos indiretos na determinação dos lucros tributáveis e das bases tributáveis para efeitos de IRC e IVA, dos exercícios de 2007 e 2008, considerando os critérios previstos nas alíneas d) e f) do artigo 90.º da LGT.

O critério para a determinação do valor, correspondente às faturas de que não temos cópias, foi o do valor médio anual obtido com as faturas ‘conhecidas’, considerando-se em falta por períodos as não conhecidas desde a data da última fatura conhecida do período anterior até à primeira do período seguinte, conforme Anexo A.

Remete-se para o quadro do relatório a fls. 7.

Assim temos:

Valor Médio das faturas conhecidas ano de 2007 216.730,89/25 = 8.669,24;

Valor Médio das faturas conhecidas ano de 2008, 158.121,57 / 28 = 5.647,20;

Vendas Obtidas para as faturas desconhecidas, ano de 2007, é de 8.669,24 x 50 = 433.462,00;

Vendas Obtidas para as faturas desconhecidas, ano de 2008, é de 5.647,20 x 29 = 163.768,80.

Ano de 2007

Neste ano, conhecidos os valores apurados para Proveitos, conforme se indica:

- Faturação identificada 216.730,89
- Faturação estimada 433.462,00 = 650.192,89

Vamos determinar o valor dos Custos imputáveis a este exercício, aplicando o rácio “R17- MBII” (Anexo H), correspondente à margem bruta do Volume de Negócio, considerando os Custos das Mercadorias Vendidas e Materiais Consumidos e os Fornecimentos e Serviços Externos.

O rácio escolhido foi o da Média Nacional, na medida em que este tem em consideração um maior número de contribuintes para a obtenção do rácio, correspondendo de forma mais objetiva às condições para o exercício da atividade deste Sujeito Passivo. No ano de 2007, o rácio foi de “38,06%”, e no ano de 2008, é de 34,57%.

Margem = 650.192,89 x 38,06% = 247.463,41

Total de Custos = 650.192,89 — 247.463,41 = 402.729,48

Ano de 2008

Para o ano de 2008, de igual forma ao ano anterior, temos:

Para efeitos de apuramento da matéria coletável imputável ao exercício do ano de 2008, vamos determinar os Custos imputáveis a este exercício com base no rácio “R17 — MBII”, média nacional que é de “34,57%”.

Margem = 321.890,37 x 34,57 % = € 111.277,50

Total de Custos = 321.890,37 - 111.277,50 € 210.612,87.

Ainda para efeitos de IVA, tendo presente o princípio geral da liquidação e, desconhecendo-se a situação tributária dos destinatários dos serviços efetuados, se são ou não sujeitos passivos de IVA, e se lhes será ou não aplicável o regime especial de inversão do sujeito passivo, liquida-se o IVA à taxa normal, para todos os valores apurados por métodos indiretos.

Remete-se para os quadros do relatório a fls. 9.

Questão objecto de recurso:

1- Meios de defesa do devedor subsidiário, citado em execução fiscal, para os efeitos da reversão, quanto à impugnação do acto de liquidação.

2- Erro de Julgamento - Falta de fundamentação.

1- Meios de defesa do devedor subsidiário, citado em execução fiscal, para os efeitos da reversão, quanto à impugnação do acto de liquidação.

Começaremos por analisar o pedido e a causa de pedir apresentados no processo de impugnação.

O recorrente deduziu a impugnação judicial pedindo a anulação total dos actos de liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado dos exercícios de 2007 e 2008.

Em fundamento da sua pretensão diz que discorda quer das correcções aritméticas, quer da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos enunciando, quanto a esta que admitindo verificarem-se os pressupostos conducentes à aplicação de métodos indirectos, *a fundamentação administrativa é bastante parca, do relatório não consta motivação que possibilite aferir da justeza e adequação do critério seleccionado em detrimento dos demais, não se mostrando apta a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinaram a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra o carácter lesivo do acto*. Alega ainda que como se comprova das facturas e recibos que juntou com a petição inicial que grande parte dos serviços prestados pelo devedor originário são englobados no regime especial de reverse charge, recaindo sobre o adquirente a obrigação de liquidar e entregar o Imposto sobre o valor acrescentado, concluindo pelo manifesto excesso da quantificação da matéria tributável.

A sentença recorrida, invocando a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo proferida no proc. 0876/09, de 17/03/2011 considerou verificar-se a inimpugnabilidade do ato tributário com fundamento em erro de quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável e, apenas apreciou a falta de fundamentação para aplicação dos métodos indirectos (arts. 19º a 22º da p.i.) e a falta de fundamentação no que respeita ao critério utilizado pela inspecção na quantificação da matéria tributável, vindo a julgar a impugnação improcedente.

Acrescentou ainda, com relevo para a decisão do presente recurso que:

«E não se diga, como faz o impugnante que não requereu a revisão da matéria tributável porque não foi, aquando da citação, notificado para tal efeito.

De facto não foi nem tinha de o ser já que a questão aqui vertida tem solução jurisprudencial; a lei apenas fala no art. 22º, n.º 4, em «reclamar» ou «impugnar» logo não impõe à AT a obrigação de notificar o revertido nesse sentido, ou seja, de que pode pedir a revisão da matéria tributável, o SP se entender e com base na corrente jurisprudencial poderá requerer o pedido de revisão»

Neste recurso o recorrente pretende impugnar a decisão recorrida em todas as suas vertentes, sendo que quanto à falta de fundamentação aduziu suporte mais técnico dos dados que entende ou foram omitidos, ou foram adoptados sem justificação plausível por reporte ao caso concreto e sem fundamentação da escolha de critério adoptado.

Começando pela primeira questão é certo que o recorrente, ao que consta dos autos, em momento algum foi notificado, advertido, ou informado de que a dedução de impugnação do acto de liquidação

estava dependente de qualquer tipo de reclamação administrativa prévia, necessária, para lhe facultar acesso à via contenciosa.

Obteve atempada informação de que poderia reclamar graciosamente ou impugnar o acto de liquidação, tão só.

A sentença recorrida refere que não foi nem tinha de ser porque o artº 22º, n.º 4 da Lei Geral Tributária não o impõe, o que é certo. Porém parece dela decorrer que uma solução jurisprudencial, nem carece de notificação, nem de informação e impõe-se ao contribuinte, tanto, se não mais mesmo que uma norma legal, num sistema jurídico em que a jurisprudência não é, sequer fonte de direito, artº 1º do Código Civil.

Por isso, a justa composição do litígio impõe que se adopte uma diversa interpretação dos normativos em causa de molde a que não sejamos conduzidos a uma violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva do contribuinte – artº 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa -. Sendo certo que no sistema jurídico português vigora o princípio expresso no artº 6º do Código Civil de que «*A ignorância da lei ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas*», a penalização pela ignorância da lei não se estende à ignorância da jurisprudência, ressalvadas as decisões proferidas pelo Tribunal Constitucional com força obrigatória e geral.

O artº 22º n.º 4 da Lei Geral Tributária garante aos responsáveis subsidiários o direito de reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes foi atribuída nos mesmos termos do devedor principal e, para tornar possível, completo e acessível o exercício desse direito determina ainda que para tanto hão-de ser notificados ou citados ao responsável subsidiário os elementos essenciais da sua (*dívida exequenda*) liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

O referido texto legal é claro e a sua interpretação não carece de muito mais que o sentido etimológico das palavras que o integram. Não há necessidade de fazer apelos a princípios jurídicos específicos, à unidade do sistema jurídico, a qualquer especialidade do direito tributário. Ali se afirma o direito de reclamar e impugnar, ali se diz que dados onde ser fornecidos para que assim possa o responsável subsidiário defender-se, tanto se nos afigurando como suficiente e claro para arredar qualquer interpretação deste ou de outro preceito que em conjugação com ele possa, de qualquer modo redundar na redução ou eliminação desse direito.

Em obediência ao disposto no artº 9º, n.º 2 do Código Civil não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Não há neste artigo, nem em qualquer outro das normas tributárias qualquer texto que possa redundar na redução ou destruição deste direito do responsável subsidiário reclamar ou impugnar.

Como afirma a decisão recorrida a «*questão tem solução jurisprudencial*» mas esta impõe-se apenas no âmbito do processo em que foi proferida. Fora do processo as decisões devem ser tidas em conta, artº 8º, n.º 3 do Código Civil para os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito, e não mais.

No referido acórdão do Pleno deste Supremo Tribunal Administrativo estava em questão a possibilidade de um responsável subsidiário lançar mão do procedimento de revisão da matéria colectável, nos 30 dias que se seguiram à sua citação para a execução perante a Administração Tributária que recusava a abertura de tal procedimento. O Tribunal afirmou que, para manter o responsável subsidiário em igualdade com o responsável originário da dívida, em cumprimento do disposto no artº 22º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, que já referimos, deveria ser-lhe concedida tal possibilidade. Os argumentos ali tecidos não são dotados de força de caso julgado que se reduz à relação material controvertida – *artº 619º do Código de Processo Civil, aqui aplicável ex vi do artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário* -. Com base em alguns dos seus argumentos que não foram levados à deliberação do Pleno, veio a decisão recorrida a entender que todos os responsáveis subsidiários que pretendessem impugnar o acto de liquidação que houvesse sido determinado por recurso a avaliação indirecta tinham que previamente apresentar, em 30 dias contados da data da sua citação, pedido de revisão da matéria colectável.

A interpretação dada pela sentença recorrida ao Ac. do Pleno do STA converte dos argumentos esgrimidos no acórdão num ónus para o recorrente numa recusa do exercício de um direito afirmado pelo artº 22º, n.º 4 da Lei Geral Tributária ao recorrente.

O que no acórdão do Pleno em referência tinha sido uma interpretação do regime do procedimento de revisão favorável ao responsável subsidiário, permitindo-lhe aceder a todos os meios de defesa, mesmo graciosos, mesmo antecedentes ao acto de liquidação, foi aplicado na presente situação como meio de cercear o direito de impugnar, sendo tal aplicação da decisão do Pleno, no caso concreto, desconforme com a lei aplicável à situação sub judice.

Não pode impor-se ao responsável subsidiário qualquer interpretação que, em desconformidade com a lei, lhe retire o direito de impugnar os actos de liquidação.

Não oferece qualquer dúvida a necessidade de prévia revisão da matéria tributável para que seja impugnável judicialmente pelo devedor originário o acto de liquidação, quando este assente na determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos, por tal decorrer inequivocamente do disposto no artº 86º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Porém, na presente situação estamos face a um responsável subsidiário pelo pagamento do montante em dívida originado por esse mesmo acto de liquidação que foi chamado a proceder ao respectivo pagamento, em processo executivo, por meio de citação, onde lhe foram indicados como meios de defesa a possibilidade de deduzir **oposição** e, ou, **reclamar graciosamente** ou deduzir **impugnação** do acto de liquidação.

O recorrente é um responsável subsidiário e, como tal foi chamado à execução para que o seu património, sem limite, responda pela satisfação da dívida tributária. Seguindo as indicações constantes da nota de citação apresentou o presente processo de impugnação judicial do acto de liquidação, no qual vem colocar em causa a legalidade assente na determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos.

O devedor subsidiário pode utilizar meios de defesa que o devedor originário não utilizou, ou utilizou sem sucesso, quer os fundamentos a invocar sejam próprios dele ou comuns ao devedor originário, nos termos do disposto no artº 22º da Lei Geral Tributária. Sendo esta a regra, valerá ela apenas para os meios de defesa quanto ao acto de liquidação que o responsável originário pela dívida poderia utilizar no momento em que o responsável subsidiário é chamado pela Administração Tributária para ser responsabilizado pelo pagamento do montante liquidado.

Do mesmo modo que, na presente situação não é possível ao responsável subsidiário apresentar a contabilidade organizada, nem as declarações de imposto que o devedor originário não apresentou oportunamente, anos antes de ser proferido o despacho de reversão, também não lhe pode ser exigido que vá desencadear um procedimento previsto na lei para anteceder o acto de liquidação há anos proferido e completado, e participar na tentativa de obter acordo quanto à matéria colectável há anos fixada.

Em causa nos autos está uma dívida de IVA da responsabilidade da empresa B....., L.dª, cujos actos de liquidação correspondentes foram elaborados na sequência de acção inspectiva.

O responsável subsidiário deduziu impugnação judicial onde pretende rebater as conclusões a que chegou a AT por entender que a quantificação da matéria colectável é excessiva, não teve em conta o regime especial de reverse charge e não fundamenta a escolha do critério adoptado para a quantificação da matéria colectável.

Referiu expressamente estar, nos termos em que foi citado para a execução, a lançar mão do meio de impugnação judicial dos actos de liquidação adicional de IVA de 2007 e 2008 e formulou o pedido de declaração de anulação das liquidações adicionais que foram efectuadas após a dita acção inspectiva.

Parafraseando o ac. deste Supremo Tribunal Administrativo, 0165/12, de 20-06-2012, disponível em www.dgsi.pt, diremos que

«(...), a revisão administrativa da matéria colectável só é um preliminar indispensável da impugnação judicial da liquidação nos casos de errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável. Nestes casos, a revisão administrativa funciona como uma “impugnação pré-contenciosa”, que condiciona o acesso aos tribunais e cuja justificação se encontra nos próprios critérios em que assenta a determinação da matéria colectável através de métodos indirectos. Como refere Casalta Nabais, «guiando-se estes por critérios de natureza essencialmente técnica, compreende-se que antes de a sua legalidade ser questionada e discutida nos tribunais, sejam os mesmos objecto de apreciação e decisão por órgãos de natureza técnica constituídos por peritos. Pois estes, para além de poderem levar a cabo uma tutela mais ampla ao contribuinte, encontram-se também em melhores condições técnicas do que os tribunais para uma primeira apreciação da legalidade da determinação da matéria colectável por métodos indirectos» (cfr. in *Justiça Administrativa*, n.º 17, pág. 44).

Se a falta do pressuposto processual inominado previsto naquelas normas implica que o tribunal não possa conhecer a invalidade do acto tributário fundada em “erro na quantificação da matéria colectável” e “erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos”, então não está vedado que conheça da invalidade fundada em ilegalidades de espécie diferente. É que, na estrutura do acto tributário, aqueles são momentos autónomos que abstractamente se podem separar dos demais. O acto tributário, como qualquer outro acto administrativo, pode decompor-se em vários “elementos” ou “momentos”, sem que a lesão de uns possa afectar ou influir na perfeição dos outros, embora suficiente para o invalidar. Apesar de consolidada a aplicação de métodos indirectos e a quantificação da matéria tributável, ainda que seja por falta de revisão, isso não significa que o acto esteja impecável quanto aos demais momentos em que se abstractamente se pode decompor. A ilegalidade pode impor-se em virtude da afectação de elementos subjectivos, objectivos ou formais, que nada tenham a ver com os pressupostos que determinaram a avaliação indirecta ou com a quantificação da matéria colectável.

Assim consideram, como não podia deixar a de ser, a doutrina e a jurisprudência. Escreve Jorge de Sousa, «naturalmente que, se o contribuinte, sem ter previamente pedido a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, vier deduzir impugnação invocando, para além de erro na quantificação ou nos pressupostos da utilização desses métodos, outros vícios do acto de liquidação, que não tenham a ver com as matérias que têm de ser objecto de revisão, não há obstáculo a que o tribunal conheça desses outros vícios, relativamente aos quais não se verifica a falta do pressuposto processual que constitui o prévio pedido de revisão» (cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. II, 6ª ed. pág. 273).».

A jurisprudência deparando-se com situações similares, colocadas por responsáveis subsidiários que se apresentavam a formular pedido de revisão da matéria colectável, muitos anos depois do acto de liquidação estar definitivamente estabelecido, na tentativa de assegurar amplas garantias de defesa ao responsável subsidiário, admitiu que ele pudesse muito depois de estar completo o acto de liquidação vir a discutir não no acto de liquidação aquilo que era consequência da determinação da matéria tributável, mas a concreta determinação da matéria tributável. Do acto de liquidação, vigente na ordem jurídica admitiu a jurisprudência que se mantinha a sua vigência, mas se apresentava o responsável subsidiário a atacar apenas a sua eficácia. Ou seja, o acto de liquidação adicional mantém-se válido, mas permite-se que se recue no procedimento da sua formação a um momento anterior à sua existência para derrubar os alicerces que o suportem.

Porém, se em processo de revisão da matéria tributável vier a verificar-se que ou não existia fundamento para lançar mão da avaliação indirecta, ou que existindo, ainda assim o quanto em que a mesma foi avaliado está errado, acontecerá, apesar de tudo, a anulação deste acto de liquidação que é consequente de uma diversa fixação da matéria colectável, por causa da alteração que a ela foi introduzida pelo pedido de revisão fixado face ao procedimento desencadeado pelo responsável subsidiário.

Se na sequência da decisão de tal pedido de revisão resultar a revogação do acto de liquidação por parte da AT, parece que se retoma a harmonia jurídica da situação, com efeitos a repercutirem-se no erário público, e na esfera patrimonial do devedor originário e do devedor subsidiário.

A questão de mais difícil solução será quando o pedido de revisão haja de ser decidido, na falta de acordo, segundo o prudente juízo da AT, mantendo, depois, total ou parcialmente o acto de liquidação o que abrirá a possibilidade de o responsável subsidiário, em processo de impugnação judicial desse acto de liquidação, discutir tudo quanto haja pretendido ver apreciado nesse pedido de revisão da matéria colectável. Se o acto for mantido, poderá em impugnação vir a ser mantido, ou revogado total ou parcialmente. Se o acto de liquidação adicional foi alterado ficamos com dois actos de liquidação referentes ao mesmo imposto e ao mesmo exercício, um feito inicialmente para o devedor originário e que permitiu a intervenção no processo do devedor subsidiário, e outro, o alterado, criado à medida do resultado da iniciativa do responsável subsidiário. Este, alterado, pode vir a ser discutido em impugnação judicial, e ser confirmado ou revogado o que resolvendo a questão patrimonial do responsável subsidiário, nos conduz, apesar disso a uma situação de difícil solução perante o devedor originário, fica ele ainda a dever o imposto, ou não?

Mas a questão pode ainda complicar-se mais se ao abrigo do disposto no artº 91º, n.º 9 da Lei Geral Tributária a Administração Tributária se decidir por aplicar ao sujeito passivo – neste caso ao responsável subsidiário que formulou o pedido de revisão da matéria colectável nos 30 dias seguidos à sua citação para o processo executivo - um agravamento da colecta até 5% da colecta reclamada, o que pode atingir, em concreto, montante superior ao valor do acto de liquidação inicial que foi notificado ao devedor originário.

Neste caso, temos o acto de liquidação que foi notificado ao devedor originário e ficaremos com um acto de liquidação de valor superior com eficácia relativa ao responsável subsidiário, que, por definição só pode ser chamado a pagar aquilo que era devido pelo responsável originário.

O acto de liquidação adicional, nestas situações é um acto consequente, do acto de fixação da matéria colectável. O acto de liquidação é um acto mais amplo que o acto de fixação da matéria colectável, praticado ou dotado de certo conteúdo, em virtude da prática, também daquele acto anterior, que lhe serve de causa, base ou pressuposto (cfr. entre outros o ac. do Pleno de 10.11.98, rec. 034873; acs. de 04.12.02, rec. 0654/02; de 17.11.08-rec. 925/07, de 20.02.08-rec. 549/02 e de 23.10.08, rec. 0558/08).

O acto de liquidação é um acto consequente do acto de fixação da matéria colectável porque foi “produzido e dotado de certo conteúdo, por se suporem válidos actos anteriores que lhes servem de causa, base ou pressuposto (Freitas do Amaral – in A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos, págs. 112 a 116).

O acto de liquidação adicional não é um acto de execução - “os actos administrativos praticados em consequência necessária da definição de situações jurídicas constantes de outro acto administrativo anterior” (cf. Marcello Caetano, in Manual de Direito Administrativo, vol. I, 10º ed. pag. 447, Almedina) - do acto de fixação da matéria colectável. O acto de liquidação adicional definiu a situação contributiva do devedor originário em sede de IRC para o exercício de 2006 e fê-lo tendo em conta

a fixação da matéria tributável de cuja prática e conteúdo se encontra intrinsecamente dependente, a par de diversas outros factos e regras aplicáveis à determinação daquele imposto, àquele contribuinte – devedor originário – naquele mesmo exercício.

O acto de fixação da matéria colectável não é um acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que não é autonomamente impugnável, seguindo o princípio da impugnação unitária que, em regra, vigora no processo tributário (cfr. art. 85º, n.º 2, c) da LGT) excepto se não der lugar a liquidação de tributo.

Na petição de impugnação o aqui recorrente invoca vícios e erros cometidos no procedimento tributário de inspecção, de avaliação por métodos indirectos que por sua vez fazem parte do procedimento tributário da liquidação que, perante o responsável subsidiário constituem matéria integrante de vícios de violação de lei e de erro nos pressupostos do acto final da liquidação, fundamento de impugnação à luz do art. 99º do CPPT, susceptíveis de levar à anulação do acto de liquidação adicional com base no qual foi chamado à execução e de nenhum outro acto de liquidação.

Os vícios que afectem a determinação da matéria colectável, constitui no momento de chamamento do responsável subsidiário ao cumprimento da obrigação fiscal do devedor originário um vício sobre os pressupostos de facto e/ou de direito do acto de liquidação adicional, inquinando do acto da liquidação em si.

Como se verifica da petição inicial de impugnação, invoca o recorrente vícios do acto de liquidação que ultrapassam as questões atinentes à quantificação da matéria tributável que o tribunal recorrido, não podia, como fez, em todo o caso, deixar de apreciar, invocando que algumas das questões contendiam com a quantificação da matéria colectável, ou dela dependiam estando impedido de as conhecer.

O procedimento de revisão da matéria colectável, previsto nos arts. 86º, 91º e 92º da Lei Geral Tributária, é uma possível variante do procedimento de liquidação que logicamente precede o acto de liquidação de imposto.

Quando vier a suceder-lhe um acto de liquidação, este acto é passível de impugnação judicial nela se incluindo as questões suscitadas pelo contribuinte no procedimento de revisão e em que decaiu, artº 86º, n.º 4 da Lei Geral Tributária e artº 117º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A Lei Geral Tributária definiu de modo rigoroso o procedimento que deve ser seguido pela Administração Tributária para reagir contra o que considerou ser um incumprimento do contribuinte lançando mão de um procedimento que pode ter início seja também por impulso dele próprio ou de terceiro – artº 69º e 70º da Lei Geral Tributária – que seguirá uma fase de instrução de acordo com os preceitos dos artigos 71º a 76º da Lei Geral Tributária habilitando a Administração Tributária a proferir uma decisão final do procedimento – decisão da tributação por métodos indirectos. Segue-se-lhe o procedimento de avaliação por métodos indirectos, constante dos artigos 81º a 90º da Lei Geral Tributária.

Quando a Administração Tributária no desenvolvimento do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária considera não ser possível, por insuficiente, a avaliação directa dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação, desencadeia um sub-procedimento de avaliação indirecta, artº 81º da Lei Geral Tributária, da sua competência, e para o mesmo convoca o contribuinte – o devedor originário - artº 82º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, dando-lhe a conhecer a situação determinante da realização de avaliação indirecta, bem como os critérios seguidos na sua determinação e o valor dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação que desse modo atinge. A lei não refere em momento algum que estes elementos hajam de ser facultados ao responsável subsidiário.

Perante esses dados, o sujeito passivo, nos 30 dias que se seguem à decisão apresentar pedido de revisão da matéria tributável, expondo as razões da sua divergência e indicando um perito – artº 91º da Lei Geral Tributária -.

A lei fala em sujeito passivo, trata-se, exclusivamente do sujeito passivo do imposto e não de qualquer responsável subsidiário que num futuro incerto, eventualmente venha a ser responsabilizado pelo pagamento do montante que, findo este procedimento venha a integrar o acto de liquidação do imposto.

Este procedimento é concebido pela lei como integrante do procedimento de liquidação. Trata-se de um procedimento diverso dos comuns procedimentos tributários, seguindo um figurino de processo de partes, de um lado o contribuinte, representado pelo seu perito, de outro a Administração Tributária, representado pelo seu perito, tendente à obtenção de um acordo que, por parte da Administração Tributária sempre terá que se conter dentro dos estritos limites do princípio da legalidade. Prevenindo que a negociação se possa eternizar, acabará a Administração Tributária por fixar a matéria tributável, de acordo com o seu prudente juízo, artº 92, n.º 6 da Lei Geral Tributária.

Visa-se, pois a obtenção de um acordo quanto ao valor da matéria colectável num procedimento assente num contraditório estabelecido entre os peritos das partes, com possível intervenção de um perito independente e conduzido pelo perito da Administração Tributária.

O pedido de revisão administrativa tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, artº 91º, n.º 2 da LGT, porque decorre antes da conclusão do procedimento, com vista a atingir a sua decisão final e definitiva.

A decisão administrativa do pedido de revisão não é o acto final do procedimento de liquidação, susceptível de afectar a esfera jurídica do contribuinte, mas sim um acto preparatório e instrumental do acto de liquidação não sendo susceptível de impugnação autónoma, face ao disposto no artº 54º do CPPT.

O contribuinte terá que ser notificado da decisão que recaiu sobre o pedido de revisão da matéria colectável onde se contenha o juízo administrativo dos motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável a identificação e justificação do critério ou critérios utilizados para a sua determinação e quantificação dos factos tributários e, depois, também, do acto de liquidação adicional cuja prolação estava suspensa até ser proferida aquela decisão – artº 91, n.º 2 da Lei Geral Tributária -, regime de todo excepcional que permite que o contribuinte se oponha à cobrança do tributo sem prestar garantia do valor correspondente.

Assim, para o sujeito passivo, o acto que decide a impugnação administrativa necessária dada a sua natureza preparatória e instrumental do acto de liquidação é o preliminar indispensável da impugnação judicial do acto de liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável. A determinação da matéria colectável através de métodos indirectos, conduzida por critérios de natureza essencialmente técnica, há-de, pois, ser objecto de apreciação e decisão por órgãos de natureza técnica constituídos por peritos antes de a sua legalidade ser questionada e discutida nos tribunais. Tudo sem prejuízo de, poder ser imediata e judicialmente atacada a decisão que põe termo à revisão administrativa da matéria tributável que se fundamente na falta de pressupostos procedimentais, como é o caso da intempestividade ou ilegitimidade, por esta ser imediatamente lesiva do impugnante, seja por fazer cessar o efeito suspensivo da liquidação, seja por impedir a possibilidade da realização de um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. Neste caso, o acto de indeferimento do pedido de revisão administrativa perde a sua natureza de «preparatório» ou «interlocutório» do acto de liquidação, podendo os interessados impugnar tal decisão através da acção administrativa especial (cfr. alínea p) do n.º 1 do art. 97º do CPPT).

Após o acto de liquidação, esses mesmos critérios de natureza essencialmente técnica podem ser apreciados pelo tribunal, directamente ou socorrendo-se do conhecimento de peritos e de todos os outros meios de prova, como decorre do mesmo artigo 117º, do CPPT. O juiz é sempre o perito dos peritos e, neste caso, a lei não estabelece qualquer matéria que fique fora do alcance da impugnação judicial.

O acto de liquidação é, como dissemos, um acto consequente do acto de fixação da matéria colectável e para a determinação desta foi, nos termos legais, convocado o contribuinte, o devedor originário que, nessa data era o único obrigado tributário relativamente ao tributo em discussão.

O pedido de revisão é um procedimento intentado antes da liquidação ser emitida, perante uma proposta de avaliação indirecta da matéria colectável e quando ainda não há qualquer acto tributário stricto sensu. Ele apresenta-se como reclamação obrigatória, de natureza diversa da reclamação graciosa e administrativa. Enquanto esta última é inequivocamente um processo alternativo à via contenciosa de que o contribuinte se pode socorrer para de modo mais célere e económico fazer valer os seus direitos, a primeira – pedido de revisão – constitui uma chamada do contribuinte a participar no procedimento administrativo tendente à produção do acto de liquidação com vista a evitar a consolidação quer quanto à verificação dos pressupostos legais de recurso à avaliação da capacidade contributiva deste por aplicação de métodos indirectos, quer quanto à quantificação da matéria tributável, sancionando a lei a inércia do contribuinte em desencadear o procedimento de revisão com a preclusão do direito deste de obter a sua alteração por via contenciosa. Deste modo, acompanhando Saldanha Sanches, in *Princípios de Direito Tributário*, afigura-se que «a reclamação referida pela lei fiscal não constitui uma possibilidade de actuação adicional do contribuinte, mas sim a imposição a este do ónus de atacar imediatamente a avaliação efectuada, sob pena de esta ir determinar de forma irreversível a liquidação que nela se irá basear. Ou seja, existe uma relação de prejudicialidade quando o efeito jurídico de um certo facto-tipo previamente determinado é a produção de um acto tributário que por este se encontra prejudicado e de onde resultará».

Com o acto de liquidação está encerrado o procedimento de determinação da matéria colectável.

A Lei Geral Tributária que tão cuidadosamente delineou este procedimento passo a passo, de forma lógica, temporal e claramente definida, destacando-se da anterior situação de intervenção da Comissão de revisão, não poderia ter deixado de expressamente possibilitar a sua utilização pelo responsável subsidiário de cujos direitos também curou de forma detalhada. Se o legislador tivesse entendido que havia qualquer benefício fosse para o contribuinte, fosse para o erário público em reabrir o processo de liquidação na fase que antecedeu o acto de liquidação facultando a possibilidade de o responsável subsidiário formular o pedido de revisão da matéria tributável não teria deixado de o referir. Mas não o fez, referiu-se apenas que o sujeito passivo – que no momento em que pode ser deduzido o pedido de revisão é apenas e exclusivamente o devedor originário - pode deduzir o pedido de revisão e que o responsável subsidiário – e este apenas surge já na fase de cobrança coerciva do tributo - tem direito de reclamar ou impugnar.

O pedido de revisão da matéria colectável, até pelo momento temporal do seu surgimento, está delineado para ser utilizado pelo devedor originário e não para o responsável subsidiário, contra quem reverteu a dívida. Ele contende com a determinação da matéria colectável que aportará influência decisiva na conformação do acto de liquidação subsequente, que encerra a fase do procedimento de liquidação. Não tendo o devedor originário apresentado tal pedido de revisão a matéria colectável encontra-se definitivamente estabelecida para efeitos de permitir a elaboração do acto de liquidação.

Só o incumprimento do responsável originário poderá originar o chamamento, em momento futuro, do responsável subsidiário ao cumprimento da prestação tributária. Esse incumprimento e a sua medida será a medida da responsabilidade do responsável subsidiário e dentro dela se hão-de conter os limites do direito de regresso que, depois de satisfeita a obrigação tributária do devedor originário possa contra este vir a exercer, nos termos civis comuns, quando este melhore de fortuna. Abrir o procedimento de revisão, como indicamos antes, pode conduzir a um alargamento da responsabilidade do responsável subsidiário o que contradiz toda a construção jurídica da responsabilidade subsidiária que encontra o seu limite máximo no incumprimento do responsável originário.

Quando o responsável subsidiário pode usar os meios de defesa do devedor originário pode fazê-lo para diminuir ou anular completamente o valor da dívida exequenda. Se tivesse que (re) abrir o procedimento de revisão poderia ampliar o valor da dívida exequenda até 5% da colecta reclamada – artº 91º, n.º 9 da Lei Geral Tributária –.

O responsável subsidiário vê a sua responsabilidade delineada, exclusivamente na fase de cobrança coerciva do tributo quando há muito tem existência o acto de liquidação correspondente.

Admitir que o responsável subsidiário tem também que apresentar pedido de revisão da matéria tributável, para participar na criação do acto de liquidação, há muito criado, parece um contra-senso, contrariando imperativos lógicos, um desperdício de recursos, um retornar do processo a uma fase ante liquidação a que não se pode chegar por mera interpretação extensiva da lei e sem que esta, em qualquer lugar evidencie ter configurado como possível, necessária e muito menos adequado essa repetição de procedimentos que estão previstos para antecederem o acto de liquidação, redundando na imposição de um pesado ónus a obstaculizar a tutela jurisdicional efectiva do seu direito de impugnar o acto de liquidação.

Se o legislador tivesse querido que assim fosse, não deixaria seguramente de disso dar nota. Mas quando se refere ao responsável subsidiário apenas lhe confere expressamente o direito de reclamar ou impugnar o acto de liquidação, nada tendo dito quanto à possibilidade de poder, muito menos dever, ainda formular o tal pedido de revisão – artº 22, n.º 4 da Lei Geral Tributária – para tanto garantindo que lhe são comunicados os fundamentos do acto de liquidação.

Não há similitude possível entre a citação para a execução do responsável subsidiário e a notificação do sujeito passivo da decisão no procedimento de liquidação de que a determinação da matéria tributável se fará por recurso a avaliação indirecta.

Afirmar que o responsável subsidiário pode deduzir o pedido de revisão no prazo de 30 dias a contar da sua citação, é uma criação jurisprudencial que pretende assegurar os direitos de defesa do responsável subsidiário que assim decidiu agir. Mas converter tal possibilidade num dever que incumprido lhe veda o acesso à impugnação judicial do acto de liquidação onde a lei permite genericamente que discuta quer a legalidade da determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos quer os critérios e sua aplicação ao rendimento ou valores a tributar, é conclusão que não pode extrair-se do referido ac. do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo e sempre redundaria numa denegação de uso de meio contencioso para exercício dos seus direitos, sem suporte legal e em oposição aos imperativos constitucionais.

Sendo certo que este responsável subsidiário há-de ter perante a Administração Tributária os direitos que exerceu ou podia ter exercido o responsável originário pelo pagamento do imposto, eles podem ser assegurados no processo de impugnação judicial do acto de liquidação de que a lei expressamente lhe faculta o uso, com a amplitude que poderia o devedor originário se tivesse oportunamente lançado mão do pedido de revisão.

Muito tempo decorrido depois da fase em que o pedido de revisão estava ao alcance do devedor originário, deixa de fazer sentido que todo o procedimento volte a uma fase antecedente ao acto de liquidação, apenas para que seja possível ao responsável subsidiário obter um «acordo» quanto à matéria tributável, sendo certo que em fase contenciosa de impugnação do acto de liquidação lhe são assegurados todos os meios de defesa, numa composição heterocompositiva do litígio, onde pode obter o resultado que, eventualmente um tal acordo almejaria alcançar, com poupança de tempo e recursos, sem que as suas garantias de defesa fiquem diminuídas.

Os procedimentos gratuitos têm a vantagem de solucionar de modo mais célere e económico os litígios, bem certo, mas com frequência, por não conseguirem alcançar tal objectivo, são pouco mais que o protelar de um conflito que vem a ter um terminus apenas perante os tribunais.

Para assegurar a efectiva tutela jurídica da pretensão do responsável subsidiário não é necessário fazer recuar o procedimento a uma fase anterior ao acto de liquidação. Tal solução tem mesmo o efeito

perverso bem patente neste processo. Pretende-se assegurar ao responsável subsidiário todos os meios de defesa que estiveram disponíveis ao responsável originário, mas, como a construção é meramente jurisprudencial e dela não se deu conta ao recorrente, *«atiramos pela porta fora o que não deixamos sair pela janela»*, isto é a Administração Tributária cita o responsável subsidiário dando-lhe conta dos meios de defesa ao seu alcance sem dizer, porque a tanto a lei não a obriga, que a impugnação, neste caso, depende da apresentação em 30 dias contados da citação do pedido de revisão da matéria tributável, sendo certo que o recorrente em código nenhum encontra expressa essa necessidade por a mesma ser concebida legalmente, em termos lógicos e temporais para uso pelo responsável originário em momento muito remoto do caminho de construção do acto de liquidação.

Creemos que a suficiência do processo judicial para conhecer de todos os contornos do litígio que decorre do artº 117º do CPPT será o meio mais eficaz de assegurar que o responsável subsidiário pode efectivamente ver acautelados os seus direitos discutindo, sem limite, a legalidade do acto de liquidação.

Tendo este Supremo Tribunal Administrativo permitido ao revertido o uso de um meio gracioso de reacção que o devedor originário não usou, possibilitando-lhe o acesso a um debate contraditório entre peritos, de que pode resultar a alteração, para menos, do valor da matéria tributável, o inverso, impedi-lo de ver discutido em sede de impugnação judicial o acto de liquidação por não ter usado esse meio gracioso, não expressamente consagrado na lei em seu benefício, é uma recusa de tutela efectiva do direito que aquele se arroga.

Reafirma-se que a lei não manda que com a citação seja o responsável subsidiário notificado do acto administrativo que determinou a avaliação da matéria colectável por recurso a avaliação indirecta, acompanhada dos respectivos fundamentos, colocando-o, pois, numa situação de grande fragilidade para poder atacar tal decisão de que pode desconhecer em absoluto o conteúdo, ou só ter conhecimento parcial através da notificação do acto de liquidação e respectivos fundamentos. Tão pouco se refere que com a citação se lhe dê nota da necessidade de dar corpo a qualquer reclamação graciosa necessária como condição imprescindível para aceder à via contenciosa, criando uma situação dificilmente transponível para quem não seja um especialista em direito tributário e desconheça o sentido da jurisprudência, como não tem que ser um qualquer contribuinte chamado a cumprir uma obrigação fiscal.

Não é garantido a um contribuinte a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos, consagrada no artº 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa quando seguindo ele os meios processuais indicados numa citação para uma execução, se depara com a indicação de um deles estar dependente de um outro procedimento não mencionado na certidão de citação.

Acresce que a ser deste modo, sempre o responsável subsidiário era colocado em situação de injustificada desigualdade com o devedor originário que foi notificado pela Administração Tributária do acto administrativo determinativo da matéria colectável por recurso a avaliação indirecta, dos critérios escolhidos para tal avaliação, do montante apurado pela aplicação desses critérios e do seu direito de apresentar pedido de revisão da determinação da matéria colectável, em 30 dias contados dessa notificação, sob pena de se ter por definitivamente fixada a matéria colectável, em cumprimento do disposto no artº 91 da Lei Geral Tributária, quando nenhum destes elementos foi levado ao conhecimento do responsável subsidiário.

Assim, a interpretação que vem pressuposta na decisão recorrida de que nos termos do artº 22º, n.º 4 da Lei Geral Tributária o responsável subsidiário não pode deduzir impugnação judicial do acto de liquidação que deu origem ao montante exequendo, se não tiver em 30 dias contados da sua citação para a execução, apresentado o pedido de revisão da matéria tributável a que se refere o disposto no artº 91º da Lei Geral Tributária, é violadora do disposto no artº 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, o que determina a revogação da sentença recorrida, com o conseqüente conhecimento da impugnação em todos os fundamentos apresentados.

2- Erro de Julgamento - Falta de fundamentação

É também objecto de recurso o invocado erro de julgamento da sentença recorrida que considerou não se verificar a apontada falta de fundamentação quanto “critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso aos métodos indirectos”, como considera existir o recorrente.

Todavia, na análise desta questão foi dando conta da impossibilidade de tomar conhecimento pleno dos diversos elementos em causa por eles contenderem com a quantificação da matéria colectável que, já decidira estava o Tribunal impedido de tomar conhecimento, ao referir:

«(...) É claro que com esta premissa não está assegurada uma quantificação aproximada da realidade, pode acontecer que ainda assim na aplicação em concreto do critério o resultado possa apresentar-se desajustado, mas aqui já não se está no âmbito das razões da escolha dos critérios, mas sim no âmbito da própria quantificação.

Não se trata portanto saber se o critério é capaz, idóneo ao efeito pretendido para determinar o rendimento presumido, tanto quanto possível aproximado ao que seria o rendimento determinado por forma directa; aqui já se está no campo da quantificação e, tal como já foi dito, o tribunal está impedido de avaliar e conhecer. (...) Diferente será a sua adequação ao caso ou as implicações que pode trazer

ao nível da quantificação. (...) Por fim, diga-se que, a apreciação dos recibos apresentados com a impugnação está naturalmente prejudicada por interferir com a quantificação da matéria tributável.».

Dada a decisão adoptada quanto ao primeiro objecto do recurso, impõe-se, por imperativo lógico e para evitar contradições revogar a decisão proferida sobre a falta de fundamentação na medida em que parte dela se alicerçou na impossibilidade do conhecimento das questões atinentes à quantificação da matéria tributável cujo conhecimento se determina.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e ordenar a baixa dos autos, para que, se a tal nada mais obstar, sejam apreciados todos os fundamentos da impugnação.

Sem custas, por não ter havido contra-alegações.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto (vencida, conforme declaração de voto anexa) — Ascensão Lopes.

VOTO DE VENCIDA

Com o devido respeito pela posição assumida no acórdão, não o posso subscrever pelas razões que passo a aduzir.

Como se sabe, a questão analisada neste acórdão foi durante muito tempo debatida e decidida de forma divergente pelos tribunais tributários, sendo que, como bem se deixou frisado na sentença recorrida, «até a jurisprudência do STA se veio a pronunciar de forma diferente, dando soluções desiguais para o caso: permite-se aos responsáveis subsidiários, quando citados, apresentarem no prazo de 30 dias tal pedido de revisão (solução dada pelo Conselheiro Lopes de Sousa no CPPT anotado e adoptada pelo Acórdão do STA de 17/3/2010, no recurso 999/09); permite-se-lhes impugnarem a liquidação com fundamento em erro na quantificação ou no recurso a métodos indirectos sem o condicionamento da «reclamação necessária» para aquela comissão de revisão (solução adoptada pelo Acórdão do STA de 26/4/2010, no processo 876/09 e pelo Ac.do STA de 2/03/2011 no processo 0984/10). // Em face destas posições, foi o Pleno do STA chamado a pronunciar-se no âmbito do processo n.º 0876/09, por a decisão ali proferida estar em patente oposição com o acórdão da secção do contencioso tributário do STA de 17/3/10 no processo n.º 999/09. Decisão que foi no sentido de «o responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria coletável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1, do art 91º da LGT.».

Efectivamente, a partir do acórdão do Pleno desta Secção de 17/03/2011, no processo n.º 0876/09, a jurisprudência pacificou-se e estabilizou-se, deixando de suscitar controvérsia, razão por que o Mmº Juiz do Tribunal “a quo” a acolheu com a expressa afirmação de que «sendo esta a última decisão conhecida do STA e do Pleno, será esta a interpretação acolhida, à luz dos comandos do art. 8º, n.º 3, do Código Civil e 94º, n.º 3, do CPTA.».

Neste contexto, e face ao superior interesse de assegurar a certeza e a segurança jurídicas na e aplicação e interpretação de normas de natureza fiscal (primeiro reduto de defesa dos contribuintes e de apoio a uma actuação estável e uniforme por parte da autoridade tributária) e à suprema importância de manter a estabilidade de uma posição jurisprudencial que se encontra actualmente pacificada e consolidada, e que, para além disso, tem forte apoio doutrinal⁽¹⁾, considero essencial respeitar a posição vencedora no Pleno (o que implica, para mim, o dever de rever a posição que ali deixei plasmada em voto de vencida), a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, em consonância, aliás, com a imposição legal que emerge do artigo 8º, n.º 3, do Código Civil.

Julgo, por isso, que a impugnação judicial de acto de liquidação de imposto cuja matéria tributável tenha sido apurada por métodos de avaliação indirecta depende de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável sempre que a causa de pedir consista na invocação de erro nos pressupostos (de facto ou de direito) da aplicação desse método ou na errónea quantificação da matéria tributável, em conformidade com o estatuído nos artigos 117º n.º 1 do CPPT, 86º n.º 5 e 91º da LGT, independentemente de o autor da impugnação ser o responsável originário ou responsável subsidiário.

Razão por que julgo que deveria ser mantido o entendimento sufragado na sentença, no sentido de que o acto de liquidação é inimpugnável quanto à alegada inverificação dos pressupostos de recurso aos métodos indirectos e errónea quantificação da matéria tributável, por falta de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, a qual podia/devia ser apresentada pelo responsável subsidiário no prazo de 30 dias contados da sua citação para a execução fiscal.

Aliás, lidas as alegações e conclusões do recurso, verifica-se que, em rigor, o recorrente nem ataca a bondade desse entendimento sobre a necessidade de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, que reconhece como sendo o que se encontra estabilizado na jurisprudência após o citado acórdão do Pleno. Do que o recorrente discorda é do segmento da sentença onde se julgou que

a administração tributária não estava obrigada a notificá-lo da possibilidade legal de pedir a revisão da matéria tributável. Efectivamente, na sentença afirmou-se que não pode defender-se «*como faz o impugnante, que não requereu a revisão da matéria tributável porque não foi, aquando da citação, notificado para tal efeito. // De facto não foi nem tinha de o ser, já que a questão aqui vertida tem solução jurisprudencial; a lei apenas fala no art. 22º, n.º 4, em «reclamar» ou «impugnar», logo não impõe à AT a obrigação de notificar o revertido nesse sentido, ou seja, de que pode pedir a revisão da matéria tributável, o SP se entender e com base na corrente jurisprudencial poderá requerer o pedido de revisão.*».

E perante isso, o que o recorrente vem advogar é, tão-somente, o seguinte, conforme consta das alegações de recurso e que levaram à formulação de três conclusões sobre a matéria:

«... a referida falta de notificação por banda da AT não pode pura e simplesmente dar-se por sanada, havendo que conjugar essa omissão com os termos com que o ora recorrente foi citado como responsável subsidiário, dos quais apenas resulta a menção de que «pode apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial». // O que vale por dizer que a AT omitiu, tout court, a referência ao meio de defesa que agora se considera condição de impugnação judicial. // De certa forma, à data, essa omissão não pode considerar-se deliberada porquanto não se encontrava ainda estabilizado na jurisprudência o entendimento hodierno de necessidade do responsável subsidiário requerer a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos como condição da impugnação judicial. (...).

Em todo o caso, verificando-se uma errada indicação das possibilidades de reacção à actuação administrativa — meios de defesa — acoplada à falta de notificação para dedução de pedido de revisão, a procedência da excepção da inimpugnabilidade jamais pode ser declarada ou assentar no entendimento de que a irregularidade mencionada se encontra sanada.

Se o pedido de revisão se configura como um meio de reacção e, no mais, como condição de impugnação judicial nos termos do artigo 86º da LGT, a omissão da sua referência na indicação dos meios de defesa e a falta de notificação do responsável subsidiário para esse procedimento traduz-se numa errada indicação dos meios de defesa. // Se o recorrente, não notificado, como responsável subsidiário, para apresentar pedido de revisão segue o caminho indicado pela AT quanto aos meios de defesa, não podia o Tribunal deixar de assentar a sua decisão nos termos e para os efeitos referidos no artigo 37º, n.º 4, do CPPT, no reconhecimento de errada indicação dos meios de reacção ao dispor do ora recorrente, o que constitui uma basilar concretização do princípio geral de direito da boa fé (...)

Assim, por violação desses princípios jusfundamentais, sempre será inconstitucional a norma extraída da interpretação conjugada dos artigos 36.º, n.º 2 e 37.º, n.º 4, do CPPT e 86.º, n.º 5 da LGT, no sentido de que a falta de indicação de meio de defesa que constitua pressuposto de impugnabilidade é sanável, não determinando uma errada indicação de meio de reacção contra os actos tributários notificados».

Em suma, a questão que o recorrente coloca neste recurso é, tão só, a de saber se o recorrente tinha de ser notificado pela administração tributária para deduzir, querendo, pedido de revisão da matéria colectável e, no caso afirmativo, quais as consequências legais da omissão dessa notificação.

E quanto a esta matéria entendo que assiste razão ao recorrente.

Com efeito, resulta dos autos que o impugnante, ora recorrente, aquando da sua citação para o processo de execução fiscal, foi notificado, apenas, de que nos termos do artigo 24º, n.º 2, da LGT, poderia apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art. 99º do CPPT e nos prazos estabelecidos nos arts 70º e 102º do CPPT.

E foi exactamente o que fez, deduzindo a presente impugnação judicial.

O recorrente não foi, assim, notificado de que podia deduzir reclamação administrativa para pedir a revisão da matéria tributável, nos termos e prazo previstos no artigo 91º da LGT, e de que essa reclamação era condição necessária para deduzir impugnação judicial com fundamento em erro nos pressupostos para recurso à avaliação indirecta e erro na quantificação da matéria tributável.

Por conseguinte, houve um erro na notificação dos meios de reacção contra o acto notificado, pois que o executado devia ter sido notificado/avisado de que podia apresentar a aludida reclamação para solicitar a revisão da matéria tributável, nos termos e prazo previstos na lei, e que dessa reclamação dependia a apresentação de impugnação judicial no que concerne à falta de verificação dos pressupostos de utilização dos métodos indirectos e errónea quantificação da matéria tributável, e apenas foi notificado de que podia apresentar *reclamação graciosa* ou *impugnação* nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do CPPT.

Assim sendo, entendo que devia julgar-se verificado esse erro, o que permitiria ao impugnante apresentar, à luz do disposto no n.º 4 do artigo 37º do CPPT, a necessária e prévia reclamação administrativa para revisão da matéria tributável em conformidade com o disposto no artigo 91º da LGT.

Pelo que daria procedência à questão colocada nas suas primeiras conclusões do recurso.

Dulce Manuel da Conceição Neto

(¹) JORGE LOPES DE SOUSA, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª Ed., II vol. págs. 280/285.

Acórdão de 13 de Julho de 2015.**Assunto:**

Omissão de pronúncia. Sucessão de leis no tempo. Prescrição.

Sumário:

- I — A omissão de pronúncia existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões.*
- II — Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do art. 297º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.*
- III — As causas de interrupção da prescrição que tenham ocorrido antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por factos não imputáveis ao contribuinte.*

Processo n.º 780/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida em 30/4/2015, no TAF de Lisboa, que julgou improcedente a reclamação do acto do chefe do Serviço de Finanças de Lisboa que indeferira requerimento para a anulação do pedido de reforço de garantia, notificado por ofício de 11/11/2014, no âmbito das execuções fiscais 3247200001007637 e apensas.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª - As dívidas tributárias em referência - IRC dos anos de 1996 e 1998 - estão prescritas por decurso do respetivo prazo de prescrição (supra n.ºs. 6 a 9);

2ª - A prescrição dessas dívidas poderia e deveria ter sido declarada ou pelo Órgão exequente ou pelo Juiz do processo na falta daquele, o que não aconteceu (supra n.ºs.3 a 5);

3ª - Em consequência e por via dessa omissão a sentença recorrida está ferida de nulidade (supra n.º 5);

4ª - Ter-se-ão violado os seguintes normativos legais:

LGT art. 48º, n.º 1 e 49º, n.º 3 e ainda o art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 398/98;

CPT art. 34º, n.º 2;

CPPT art. 175º;

Cód. Civil art. 297º;

CPC art. 608º, n.º 2.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, revogando-se a sentença recorrida, seja decretada a prescrição das dívidas com todas as consequências legais daí resultantes, nomeadamente a extinção das impugnações judiciais pendentes e o arquivamento dos processos de execução fiscal por inutilidade superveniente da lide.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. No despacho de fls. 136, a Mma. Juíza do Tribunal «a quo» sustenta que na decisão recorrida não foi cometida a invocada nulidade por omissão de pronúncia sobre a questão da prescrição da dívida exequenda.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre A..... Lda. da sentença do TAF de Lisboa de 30.04.2015 que julgou improcedente a Reclamação do acto do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa que lhe foi notificado por ofício de 11.11.2014.

Para além de invocar a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, questão que, aliás, não leva às Conclusões da sua Alegação de Recurso, sustenta, no essencial, sem questionar a factualidade dada como provada, que as dívidas exequendas [(1) Desconsidera-se a referência no ponto 9 da Alegação de Recurso à paragem do processo por facto alegadamente não imputável à ora Recorrente não só porque essa matéria não é levada às Conclusões mas sobretudo porque a mesma não está minimamente concretizada, não se identificando os processos em que essa paragem terá ocorrido, nem se mencionando quaisquer datas referentes a essa questão] relativas a IRC dos anos de 1996 e 1998, se encontram prescritas.

Mas não lhe assiste razão, salvo melhor entendimento.

1. Quanto à nulidade da sentença

A omissão de pronúncia consiste no incumprimento do dever que a lei impõe ao julgador de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, sendo geradora de nulidade, nos termos do disposto no art. 125.º, n.º 1 do CPPT e art. 615.º, n.º 1, alínea d) do CPC, quando o conhecimento da questão (ou questões) omitida(s) não esteja prejudicado pela solução dada às demais questões suscitadas. No entanto, tal nulidade só se verifica quando o Tribunal não se pronuncie sobre questão(ões) que lhe tenha(m) sido suscitada(s) e não sobre o conjunto de argumentos que tenham sido invocados pelas partes.

Ora, no caso vertente, como bem se refere no despacho de fls. 136, é manifesto que inexistente a apontada omissão de pronúncia pois a sentença recorrida, como aliás se infere dos próprios termos da Alegação de Recurso, expressamente se pronunciou sobre a suscitada questão da prescrição, concluindo pela sua não verificação.

Não procederá, pois, salvo melhor entendimento, a invocada nulidade.

2. Quanto à prescrição.

Ao tempo do nascimento das dívidas exequendas (em data ante a 01.01.99) regia o disposto no art. 34.º do CPT que fixava para as mesmas um prazo de prescrição de 10 anos a contar do início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Com a entrada em vigor da LGT o prazo da prescrição passou a ser de 8 anos.

Consagrando o entendimento que já vinha sendo perfilhado pela doutrina e pela jurisprudência estabeleceu-se que o prazo aplicável seria determinado de acordo com as regras do art. 297.º do C. Civil (cfr. o art. 5.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dez.).

No entanto, como vem sendo salientado pela doutrina e pela jurisprudência, as regras do art. 297.º do C. Civil apenas se aplicam às leis que alteram prazos, não se aplicando às causas de suspensão ou interrupção do prazo prescricional.

A esse propósito refere Jorge Lopes de Sousa, in *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Notas Práticas, 2.ª edição — 2010, p. 92, “que (...) as leis que alteram causas de suspensão ou interrupção não sendo leis sobre «alteração de prazos», não estão abrangidas na previsão do referido art. 297.º”. A essas leis aplicar-se-á a regra do art. 12.º, n.º 2 do CCivil, ou seja, como adiante o mesmo autor esclarece (a p. 101) os efeitos jurídicos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição “(...) são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem, (...)”.

No caso vertente, tendo em conta a regra do art. 297.º do C. Civil entende-se ser aplicável, como bem se decidiu na sentença recorrida, o prazo de 8 anos previsto no art. 48.º da LGT, a contar, relativamente a ambas as dívidas, desde 1.1.1999, prazo esse que, na inexistência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição, se completaria em 31.12.2006.

Como resulta do probatório, todos os factos com influência na contagem do prazo prescricional ocorreram na vigência da LGT. E, assim sendo, será apenas a LGT a lei que regulará os efeitos dos factos interruptivos e suspensivos da prescrição, nos termos do disposto no art. 12.º, n.º 2 do C.Civil.

No que concerne à dívida de IRC de 1996 o prazo da prescrição, que se iniciou em 1.1.99, interrompeu-se em 13.3.2000 com a citação da ora Recorrente para execução fiscal (alínea B) dos factos provados e art. 49.º, n.º 1 da LGT). A apresentação da reclamação graciosa em 30.03.2000 e da impugnação judicial deduzida em 30.10.2000 igualmente constituem factos interruptivos da prescrição. Este último processo ainda se encontra pendente de decisão no Tribunal Tributário de Lisboa (alíneas C) e E) dos factos provados e art. 49.º, n.º 1 da LGT).

Até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dez. qualquer das causas de interrupção da prescrição tinha, por si própria, os efeitos de eliminar todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo da prescrição enquanto estivesse pendente o processo em que ela se tivesse produzido (cfr. Jorge Lopes de Sousa, in “Sobre a prescrição da Obrigação Tributária”, oportunamente citado na sentença recorrida). Com a alteração introduzida por essa Lei apenas o facto interruptivo que se verificar em primeiro lugar tem a virtualidade de interromper o decurso do prazo prescricional (art. 49.º, n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12). No caso, todos os factos interruptivos acima mencionados ocorreram em data anterior à publicação e entrada em vigor desta lei e, por isso, todos eles relevam para efeitos de interrupção do prazo prescricional.

No caso da dívida de IRC de 1998 o prazo da prescrição, que se iniciou em 1.1.99, interrompeu-se em 18.9.2001 com a citação da ora Recorrente para execução fiscal (alínea I) dos factos provados e art. 49.º, n.º 1 da LGT).

Em relação a essa dívida foi, em 6.07.2001, apresentada impugnação judicial, facto interruptivo da prescrição, que por sentença de 23.06.2014, ainda não transitada em julgado, foi julgada totalmente improcedente (alíneas J, N) e O) e art. 49.º, n.º 1 da LGT).

Finalmente, face às impugnações deduzidas e às penhoras efectuadas no âmbito das aludidas execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das dívidas exequendas, foram em 30.10.2000 e 16.01.2002, respectivamente, proferidos despachos suspendendo as execuções (alíneas F) e M), suspensão essa que se mantém, como decorre do probatório e do próprio despacho reclamado.

Assim, como bem nota o MP na 1.ª Instância, estando ainda pendentes de decisão transitada as impugnações deduzidas e mantendo-se a suspensão das execuções fiscais, é manifesto que não operou a prescrição das dívidas exequendas.

Não merece, pois, censura a sentença recorrida que assim decidiu.

Nesta conformidade, negando-se provimento ao presente recurso, deverá ser mantida a sentença recorrida.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 18 de Fevereiro de 2000, a Repartição de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa instaurou contra a ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247200001007637, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC do exercício de 1996, no montante de 12.656.851\$00 (€ 63.132,11), com origem na certidão de dívida n.º 20585, emitida em 10 de Fevereiro de 2000 (cfr. fls. 1 e 2 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

B) A executada, ora reclamante, foi citada para a execução, por carta registada com aviso de recepção, assinado em 13 de Março de 2000 (cfr. fls. 3 e 4 do processo de execução fiscal apensa);

C) Considerando que, relativamente à identificada dívida, a executada, ora reclamante, apresentara reclamação graciosa, por requerimento de 30 de Março de 2000, dirigido ao Chefe de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa, ofereceu, para efeitos de garantia e suspensão do processo de execução fiscal, nos termos do artigo 255.º do CPT e 169.º do CPPT, a penhora da fracção “BL” do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 940, da freguesia de, em Lisboa (cfr. fls. 5 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

D) Em 4 de Abril de 2000, foi efectuada a penhora do direito de superfície sobre o imóvel identificado na alínea antecedente, para pagamento da quantia exequenda referida em A) que antecede, registada pela Ap. 03, de 5 de Maio de 2000, na 7.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa (cfr. fls. 8 a 11 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

E) Em 10 de Julho de 2000, a ora reclamante deduziu impugnação judicial da decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida em C) que antecede, autuada sob o n.º 00296/04, e que se encontra pendente de decisão no Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. consulta efectuada no SITAF; acordo);

F) Em 30 de Outubro de 2000, o Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 proferiu o seguinte despacho no processo de execução fiscal identificado em A) que antecede: “*Em face da penhora efectuada para garantir a dívida exequenda e do acrescido, suspendendo os autos até à decisão. Notifique-se.*” (cfr. fls. 26 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

G) A executada, ora reclamante, foi notificada do despacho referido na alínea antecedente pelo ofício n.º 22560, de 13 de Novembro de 2000, expedido com aviso de recepção, assinado em 17 de Novembro de 2000 (cfr. fls. 28 e 29 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

H) Em 24 de Agosto de 2001, a Repartição de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa instaurou contra a ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247200101045741, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC do exercício de 1998, no montante de 20.553.190\$00 (€ 102.518,88), com origem na certidão de dívida n.º 60025, emitida em 23 de Agosto de 2001 (cfr. fls. 1 e 2 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

I) A executada, ora reclamante, foi citada para a execução, por carta registada com aviso de recepção, assinado em 18 de Setembro de 2001 (cfr. fls. 3 e 4 do processo de execução fiscal apensa);

J) Relativamente à dívida identificada em H) que antecede, a executada, ora reclamante, apresentou, em 6 de Julho de 2001, a competente impugnação judicial, dirigida ao extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, onde foi distribuída e autuada sob o n.º 68/2001, do 4º Juízo – 1ª Secção (cfr. fls. 7 a 36 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

K) Por requerimento de 1 de Outubro de 2001, dirigido ao Chefe de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa, a executada, ora reclamante, ofereceu, para efeitos de garantia e suspensão do processo de execução fiscal identificado em H) que antecede, nos termos do artigo 169.º do CPPT, a penhora da

fracção “BL” do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 940, da freguesia de, em Lisboa (cfr. fls. 5 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

L) Em 20 de Novembro de 2001, foi efectuada a penhora do direito de superfície sobre o imóvel identificado na alínea antecedente, para pagamento da quantia exequenda referida em H) que antecede, registada pela Ap. 23, de 23 de Novembro de 2001, na 7.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa (cfr. fls. 38 a 101 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

M) Em 16 de Janeiro de 2002, o Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 proferiu o seguinte despacho no processo de execução fiscal identificado em H) que antecede: “*Em face da penhora efectuada para a garantia da dívida exequenda e do acrescido, suspendendo os autos até decisão. Notifique-se.*” (cfr. fls. 51 da certidão do processo de execução fiscal apensa);

N) Em 23 de Junho de 2014, foi proferida sentença, no processo de impugnação judicial identificado em J) que antecede, que julgou não verificada a prescrição da obrigação tributária e a impugnação totalmente improcedente (cfr. fls. 63 a 67v da certidão do processo de execução fiscal apensa);

O) A decisão judicial referida na alínea antecedente não transitou em julgado (cfr. consulta efectuada no SITAF; acordo);

P) No âmbito dos processos de execução fiscal identificados em A) e H) que antecedem, foi a executada, ora reclamante, notificada do ofício n.º 12769, de 11 de Novembro de 2014, do Serviço de Finanças de Lisboa 2, recepcionado em 24 de Novembro de 2014, com o Assunto “Apresentação de Garantia - PEF n.º 3247200001007367 e 3247200101045741”, e o seguinte teor:

Face ao preceituado no artigo 169.º, n.ºs 1 e 8, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), fica V.ª Ex.ª notificada, na qualidade de executada, para, no prazo de 15 dias, proceder à apresentação de garantia idónea, no montante de **€ 109.162,36** (cento e nove mil, cento e sessenta e dois euros e trinta e seis cêntimos), conforme cálculo elaborado nos termos do disposto no artigo 199.º n.º 6 do CPPT, como se segue:

PEF324720001007637

QUANTIA EXEQUENDA	63.132,11 €
JUROS DE MORA - DL 73/99 DE 16/3 (ART.º 3.º) (Juros de mora calculados até à data de apresentação da impugnação judicial)	2.525,28 €
CUSTAS - DL 29/98 DE 11/2 - ART.º 1.º N.º 1 RCPT - TAXA JUSTIÇA - ART.º 9.º RCPT	828,00 €
ENCARGOS - ART.º 20.º RCPT	292,94 €
SOMA	66.778,33 €
ACRÉSCIMO 25% - ART.º 199.º N.º 5 CPPT	16.694,58 €
TOTAL	83.472,91 €

PEF3247200101045741

QUANTIA EXEQUENDA	102.518,88 €
JUROS DE MORA - DL 73/99 DE 16/3 (ART.º 3.º) (Juros de mora calculados até à data de apresentação da impugnação judicial (6/07/2001))	(1 MÊS DE JUROS) € 4.100,76
CUSTAS - DL 29/98 DE 11/2 - ART.º 1.º N.º 1 RCPT - TAXA JUSTIÇA - ART.º 9.º RCPT	1227,05 €
ENCARGOS - ART.º 20.º RCPT	7,27 €
SOMA	€
ACRÉSCIMO 25% - ART.º 199.º N.º 5 CPPT	26.963,49 €
TOTAL	134.817,45 €

O reforço da garantia deve-se ao facto do VP do direito de superfície no valor de €109.128,00, ser inferior ao cálculo das garantias. [€134817,45+€83.472,91=€218.290,36]

€ 218.290,36 - € 109,128,00= 109.162,36.

Certificação
Esta conforma o original arq.
2 30 01 20

A garantia poderá consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente, conforme o previsto no artigo 199.º n.º 1 do CPPT e deverá ser apresentada neste serviço de finanças, no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução, conforme o disposto nos artigos 169.º n.º 8 e 199.º n.º 10, ambos do CPPT.

As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário no prazo de 10 dias, nos termos do artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(cfr. fls. 42 e 43 dos autos);

Q) Em 3 de Dezembro de 2014, a executada deduziu a presente reclamação do acto transcrito na alínea antecedente (cfr. fls. 3 a 7 dos autos).

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se o acto reclamado é ilegal, por força de as obrigações tributárias subjacentes às dívidas exequendas (referentes a IRC dos anos de 1996 e 1998) se encontrarem prescritas, a sentença veio a responder negativamente: concluiu que as dívidas não estão prescritas e julgou, por isso, que o acto sindicado, pelas razões em que o foi, não merece censura, im procedendo, portanto, a presente reclamação.

E a fundamentação é, em síntese, a seguinte:

(i) - Não obstante as obrigações tributárias (porque referentes a IRC dos anos de 1996 e 1998) terem sido constituídas no âmbito de vigência do CPT (regime em que se previa o prazo de prescrição de 10 anos, interrompido pela instauração de reclamação, de recurso hierárquico, de impugnação e da execução) é, no caso, por força do disposto no art. 297º do CCivil, aplicável o prazo de 8 anos que veio posteriormente a ser previsto na LGT (que entrou em vigor em 1/1/1999).

(ii) - Isto porque (mesmo considerando as causas de suspensão e de interrupção do prazo de prescrição previstas em cada um dos regimes – já que o art. 297º do CCivil apenas rege quanto ao prazo aplicável) o prazo de 8 anos previsto na LGT se completa primeiro, ou seja, no momento da entrada em vigor da LGT faltava mais tempo para o termo do prazo de 10 anos previsto no CPT do que para o termo do prazo de 8 anos previsto naquela lei.

(iii) - Tendo os prazo iniciado em 1/1/1997 (para o IRC do exercício de 1996) e em 1/1/1999 (para o IRC do exercício de 1998) e não tendo ocorrido até 1/1/1999 (data em que entrou em vigor da LGT) qualquer facto interruptivo ou suspensivo da prescrição à luz do art. 34º do CPT, conclui-se que, quanto à dívida decorrente de IRC de 1996, faltavam os mesmos 8 anos para o prazo prescricional se completar, quando a LGT entrou em vigor, pelo que não logra aplicação, no caso concreto, o prazo de prescrição previsto no CPT, o mesmo sucedendo quanto à dívida decorrente de IRC de 1998.

Ou seja, o prazo de prescrição aplicável é, em ambos os casos (1996 e 1998) o de 8 anos, previsto no art. 48º da LGT, computado, porém, para o IRC de 1996, apenas a partir da entrada em vigor daquela mesma Lei. Pelo que, se não existirem quaisquer causas (das que estão previstas na LGT) de interrupção ou suspensão do prazo, a prescrição das obrigações tributárias em apreço consumir-se-ia em 31/12/2006.

(iv) - Nos termos do n.º 1 do art. 49º da LGT (redacção original), o decurso do prazo da prescrição interrompe-se com a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo (tendo-se eliminado, pois, o efeito interruptivo atribuído anteriormente à instauração da execução fiscal (cfr. arts. 48º e 49º da LGT); mas, nos termos do n.º 2, cessa a interrupção da prescrição, se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

(v) - As causas de interrupção têm o efeito instantâneo de inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente (à semelhança do regime geral de prescrição previsto no CCivil), e têm, ainda, o efeito duradouro de paralisação do decurso do prazo, enquanto não houver termo do processo (este regime de interrupção reconduz-se a uma figura híbrida, que aglutina características das tradicionais interrupção e suspensão).

(vi) - A citação foi aditada ao rol das causas interruptivas do prazo de prescrição, com a alteração introduzida pela Lei n.º 100/99, de 29/7; e a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 introduziu ainda uma inovação de relevo no instituto de prescrição das dívidas tributárias, determinando que a interrupção tem lugar uma única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar.

(vii) - No caso, em 13/3/2000 - com a citação da executada, ora reclamante, no processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva do IRC de 1996 — e em 6/7/2001 — com a interposição de impugnação judicial da liquidação de IRC de 1998 — interromperam-se os respectivos prazos de prescrição, nos termos do n.º 1 do art. 49º da LGT. E estas causas interruptivas (ocorridas antes da alteração introduzida pela Lei n.º 53- A/2006, de 29/12) produzem os efeitos que a lei então vigente associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

(viii) - Por outro lado, em 30/10/2000 e 16/1/2002, o OEF (Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2) proferiu despacho de suspensão, respectivamente, dos processos de execução fiscal n.ºs 3247200001007637 e 3247200101045741, em face das penhoras neles efectuadas para garantia das dívidas exequendas e acrescido, relativas, também respectivamente, ao IRC de 1996 e 1998, que eram objecto das competentes impugnações judiciais, e até à resolução definitiva destas.

E, assim, nos termos conjugados do disposto nos artigos 49º, n.º 3 da LGT e 169º do CPPT, tendo o processo de execução fiscal ficado suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso. Ou seja, ao invés do alegado pela recorrente, estas ocorrências suspenderam e/ou derrogaram o prazo de pres-

crição, pelo que as dívidas exequendas não estão prescritas e, assim, o acto sindicado, pelas razões em que o foi, não merece censura.

3.2. Nos Pontos 4 e 5 das Alegações de recurso, a recorrente invoca a nulidade da sentença por ter omitido pronúncia sobre o julgamento oficioso da prescrição, que *«foi expressamente invocado e desenvolvido suficientemente no n.º 7 da petição inicial da reclamação aqui em causa»*, sendo que *«o Sr. Juiz ignorou esta posição, a que não faz qualquer referência na sentença recorrida, com isso violando claramente o seu dever legal de pronúncia (n.º 2 do art. 608º do CPC) omissão que é determinante da nulidade da mesma sentença (art. 615º, n.º 1, d) do CPC)»*.

E, no mais, conforme resulta das Conclusões do recurso, invoca, no essencial, erro de julgamento por a sentença não ter considerado prescritas as dívidas exequendas.

Importa, portanto, apreciar em primeiro lugar a questão da nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, apesar de, como salienta o MP, apenas por referência à norma legal decorrente do art. 608º n.º 2 do CPC se poder entender ter sido levada às Conclusões da alegação de recurso.

Vejam os.

Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do art. 615º do CPC2013, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608º do mesmo CPC, segundo o qual *«o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras»*.

No caso, a recorrente substancia a nulidade na omissão de pronúncia sobre o conhecimento oficioso da prescrição das dívidas exequendas, apesar de na petição inicial da reclamação tal conhecimento oficioso ter sido expressamente invocado e desenvolvido suficientemente, e tendo o Sr. Juiz ignorado esta posição, a que não faz qualquer referência na sentença recorrida.

A recorrente carece, porém, de razão legal.

4.1. Como se disse, a omissão de pronúncia é vício que reporta apenas à validade formal da sentença, mostra-se necessário que a sentença não tenha apreciado determinada questão que foi colocada pelas partes ao tribunal, constituindo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada, que a omissão de pronúncia só existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões. (Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, Anotado, vol. V, pág. 143.)

Ora, no caso, como a sra. Juíza bem refere no despacho de fls. 136, é manifesto que inexistente a apontada omissão de pronúncia: a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre a suscitada questão da prescrição, concluindo, aliás, pela não verificação desta; conforme também se infere, aliás, dos próprios termos da alegação de recurso, em que, precisamente, se alega erro de julgamento por não terem sido julgadas prescritas as dívidas exequendas.

4.2. Quanto à questão do erro de julgamento relativo à decisão sobre a prescrição:

As obrigações tributárias subjacentes às dívidas aqui em causa, reportam-se a IRC dos exercícios de 1996 e 1998, ou sejam, constituíram-se na vigência do CPT, em cujo art. 34º se dispunha o seguinte:

«1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

Em 1/1/1999 entrou em vigor a LGT, cujos arts. 48º e 49º, na sua redacção inicial, dispunham:

Artigo 48º - Prescrição

«1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.»

Artigo 49º - Interrupção e suspensão da prescrição

«1 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 - *O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»*

4.3. A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os n.ºs. 1 e 3 deste art. 49º da LGT, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 - *O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»*

4.4. Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele art. 48º da LGT, o qual ficou com a redacção seguinte:

«1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

4.5. Finalmente, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, veio alterar o citado art. 49º da LGT:

– tendo sido revogado o seu n.º 2 (revogação que se aplica a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo - art. 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12);

– tendo sido alterada a redacção do seu n.º 3;

– e tendo sido aditado o actual n.º 4.

Assim a actual redacção desse preceito é a seguinte:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - *Revogado*

3 - *Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.*

4 - *O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.»*

5. A sentença considera, ao que dela resulta, que é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos constante do n.º 1 do art. 48º da LGT e não o de 10 anos constante do art. 34º do CPT (dado que não ocorreu até 1/1/1999 - data em que entrou em vigor da LGT - qualquer facto interruptivo ou suspensivo da prescrição à luz do art. 34º do CPT, e, assim sendo, relativamente à dívida por IRC de 1996, faltavam 8 anos para o prazo de prescrição se completar, quando a LGT entrou em vigor, pelo que não logra aplicação, no caso concreto, o prazo de prescrição previsto no CPT, o mesmo sucedendo quanto à dívida por IRC de 1998).

E a recorrente também não contesta o decidido nesta vertente.

E na verdade, como diz a sentença, tendo em conta a regra constante do art. 297.º do CCivil (1) é aplicável o prazo de 8 anos previsto no art. 48.º da LGT, a contar, relativamente a ambas as dívidas, desde 1/1/1999 (entrada em vigor da lei nova – a LGT), prazo esse que, na inexistência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição, se completaria em 31/12/2006.

Porém, a sentença, acabou por julgar não prescritas as dívidas fazendo, por um lado, relevar as causas interruptivas (nos termos do n.º 1 do art. 49º da LGT) substanciadas na citação da executada/recorrente, em 13/3/2000, no processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva do IRC de 1996 — e na apresentação, em 6/7/2001, de impugnação judicial da liquidação de IRC de 1998 — e, considerando, por outro lado, que estas causas interruptivas (ocorridas antes da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12) eliminam o período de tempo anterior e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (dado que, ainda por outro lado, em 30/10/2000 e 16/1/2002, o OEF proferira despacho de suspensão dos respectivos processos de execução fiscal, em face das penhoras neles efectuadas para garantia das dívidas exequendas e acrescido).

Ora, não questionando a recorrente a factualidade provada [sendo que é de desconsiderar, como bem aponta o MP, a referência no ponto 9 da alegação de recurso à paragem do processo por facto alegadamente a ela não imputável, não só porque essa matéria não é levada às Conclusões, mas sobretudo porque a mesma não está minimamente concretizada, não se identificando os processos em que essa paragem terá ocorrido, nem se mencionando quaisquer datas referentes a essa questão — aliás, o que parece resultar da alegação é que a recorrente entende que a instauração das impugnações judiciais

(em 10/6/2000 para a liquidação de IRC de 1996 e em 6/7/2001, para a liquidação de IRC de 1998) só constitui causa interruptiva, mas não suspensiva, começando o novo prazo de prescrição a correr logo depois de passado um ano da interrupção] também no mais não lhe assiste razão.

Com efeito, todos os factos com influência (interruptiva ou suspensiva) na contagem do prazo de prescrição ocorreram na vigência da LGT, sendo esta, portanto, nos termos do n.º 2 do art. 12º do CCivil, a única a regular os respectivos efeitos.

Assim:

a) No que respeita à dívida de IRC de 1996 o prazo da prescrição, que se iniciou em 1/1/99, interrompeu-se em 13/3/2000, com a citação da recorrente/executada para execução fiscal [cfr. a alínea B) do Probatório o n.º 1 do art. 49.º da LGT] tendo-se mantido o efeito duradouro de paralisação do decurso do prazo enquanto não terminasse o processo; ⁽¹⁾ daí que apresentação da reclamação graciosa em 30/3/2000 e a dedução da impugnação judicial, em 30/10/2000, constituindo, embora, factos também interruptivos da prescrição, vejam, nesse contexto, desprezada a potencial relevância em virtude daquele efeito duradouro, sendo que, no caso, a impugnação ainda se encontra pendente de decisão no Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. as als. C) e E) do Probatório e o n.º 1 do art. 49.º da LGT). E porque, como se viu, todos os factos interruptivos acima mencionados ocorreram em data anterior à publicação e entrada em vigor desta lei, todos eles são potencialmente relevantes para efeitos de interrupção do prazo prescricional.

b) - No que respeita à dívida de IRC de 1998 o prazo da prescrição, que se iniciou em 1/1/99, interrompeu-se em 18/9/2001 com a citação da recorrente/executada para execução fiscal (cfr. alínea I) do Probatório e o n.º 1 do art. 49.º da LGT).

Em 6/7/2001, foi deduzida impugnação judicial (facto interruptivo da prescrição) da liquidação subjacente a tal dívida, a qual, por sentença de 23/6/2014, ainda não transitada em julgado, foi julgada totalmente improcedente (cfr. als. J, N) e O) do Probatório e n.º 1 do art. 49.º da LGT).

Ora, porque, face às impugnações deduzidas e às penhoras operadas no âmbito das ditas execuções fiscais também foram, em 30/10/2000 e 16/1/2002, respectivamente, proferidos despachos suspendendo de suspensão de tais execuções (cfr. als. F) e M) do Probatório), suspensão que, entretanto, se mantém, então é só poderia concluir-se, como bem concluiu a sentença recorrida, no sentido da não verificação da prescrição das dívidas exequendas.

E nem se diga (cfr. o n.º 10.1. das alegações) que a sentença reflecte uma confusão entre obrigação tributária e cobrança tributária, dado que a obrigação decorre do facto tributário, que coincide com o ano em que o contribuinte exerce a actividade enquanto a cobrança só se torna possível após a liquidação: aliás, a sentença explícita que com a entrada em vigor da LGT o prazo de prescrição se conta, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(1) Que apenas se aplica às leis que alteram prazos, mas não já às leis que regulam causas de suspensão ou interrupção do prazo prescricional.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, in *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Notas Práticas, 2.ª edição — 2010, p. 92 e p. 101, «(...) as leis que alteram causas de suspensão ou interrupção não sendo leis sobre “alteração de prazos”, não estão abrangidas na previsão do referido art. 297.º». A essas leis aplicar-se-á a regra do art. 12.º, n.º 2 do CCivil, ou seja, os efeitos jurídicos (interruptivos e suspensivos) que certos factos têm sobre o decurso dos prazos de prescrição «(...) são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem (...)».

(2) Até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, qualquer das causas de interrupção da prescrição tinha, por si própria, os efeitos de eliminar todo tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo da prescrição enquanto estivesse pendente o processo em que ela se tivesse produzido (cfr. Jorge Lopes de Sousa, loc. cit.) Com a alteração introduzida por esta Lei apenas o facto interruptivo que se verificar em primeiro lugar tem a virtualidade de interromper o decurso do prazo de prescrição (n.º 3 do art. 49.º da LGT, na redacção da mencionada Lei).

Acórdão de 13 de Julho de 2015.

Assunto:

Taxa de justiça. Impulso processual.

Recurso n.º 793/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrida: A.....
 Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que indeferiu a sua pretensão de ser dispensada do pagamento de taxa de justiça devida pela apresentação de articulado de contestação, pretensão que formulou após ter sido notificada da decisão que pôs termo ao processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal e para, no prazo de 10 dias, proceder ao pagamento da taxa de justiça devida em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 15º do RCP.

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

1. Salvo o devido respeito, que é muito, o Douto Despacho do Tribunal a quo, de que ora se recorre, viola, designadamente, o disposto no n.º 2 do artigo 529º, no n.º 3 do art. 536º (ambos do CPC - na redacção actual) e no n.º 1 artigo 6º do RCP.

2. Porque, no que ao caso interessa, como bem refere o Ilustre Conselheiro Salvador da Costa, a páginas 97 do RCP anotado - 2013/5ª Edição - Almedina, de que “...quando a instância se extinguir por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, as custas ficam a cargo do autor”.

3. Trata-se de comentário ao teor do n.º 3 do art. 536º do CPC, na redacção actual, dando ainda nota que “A expressão nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide visa ressaltar aqueles a que se não reportam as alíneas d) e e) do n.º 2 deste artigo”.

4. Como bem refere aquele Ilustre Conselheiro, o que neste normativo se prescreve é inspirado pelo princípio de que não havendo sucumbência, não é legítimo onerar o réu ou o demandado com o pagamento de custas da acção, por ele não ter dado origem ao facto determinante da impossibilidade superveniente da lide, o que constitui corolário do princípio da causalidade na sua formulação negativa.

5. Constando ainda de nota de pé de página (52) que “O STJ, no Assento n.º 4/77, de 9 de Novembro - publicado no Diário da República, 1ª Série, de 27 de Dezembro de 1977 - decidiu que o normativo idêntico ao actual se aplicava independentemente da natureza do facto que determinasse a impossibilidade ou a inutilidade da lide”.

6. Em boa verdade, à luz da Doutra Sentença de 30.03.2015, foi determinado o desentranhamento da petição inicial e a consequente devolução ao apresentante, conforme artigo 486º-A do CPC, aplicável *ex vi* artigo 150º-A, n.º 3 do CPC, *ex vi* artigo 2º, alínea e), do CPPT, por falta de junção de documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça, que constitui uma irregularidade formal, configurando uma excepção dilatória inominada, de conhecimento officioso, conduzindo ao indeferimento liminar, como estatuído ainda no Acórdão do TCA, Norte, Recurso n.º 00290709.3BEMDL de 15-12-2011, consultável em www.dgsi.pt.

7. E Decidindo: “Nestes termos e nos das disposições legais citadas, indefiro liminarmente a presente oposição à execução fiscal. Mais determino o desentranhamento da petição inicial e a consequente devolução ao apresentante, deixando-se uma cópia em subscrito fechado na contracapa. Custas pelo oponente que fixo em uma 1 UC. Fixo o valor da acção em € 61.812,25 (artigo 97º-A, n.º 1, alínea e), do CPPT”.

8. Salvo o devido respeito, que é muito, e não obstante a apresentação da sua contestação, o indeferimento da Reclamação deduzida pela AT/FAZENDA PÚBLICA, carece de legal fundamento.

9. Como antedito, tal taxa só será de suportar pela AT/FAZENDA PÚBLICA, nas situações em que a extinção da instância lhe é imputável, cabendo-lhe, aí sim, realizar o respectivo pagamento.

10. O que não é o caso.

11. Como também refere o Ilustre Conselheiro Salvador da Costa, no citado Regulamento das Custas Processuais, “Pretendeu-se que a taxa de justiça seja o valor que cada interveniente *lato sensu* deve prestar por cada processo ou parte deste, por referência ao respectivo impulso, como contrapartida relativa ao serviço de justiça envolvente”.

12. O mesmo autor, in *situ*, na obra citada, diz ainda que, quanto à responsabilidade pelo pagamento da taxa de justiça, que a mesma se constitui “por via do impulso processual dos sujeitos processuais, do lado activo ou do lado passivo”.

13. Quer isto significar que a taxa de justiça corresponde ao valor que cada interveniente deve prestar por cada processo, como contrapartida de um serviço, procurando adequar-se o valor da taxa ao tipo de processo e serviço que, em concreto, acarreta para o sistema judicial, numa filosofia de justiça distributiva, sem perder de vista os elevados índices de litigância, com o que concorre, ainda, para a moralização e racionalização dos recursos.

14. Acresce ainda que, *in casu*, a oponente apenas foi condenada ao pagamento de uma Unidade de Conta, a mais não sendo obrigada.

15. Daí que, atento o exposto, e salvo o devido respeito por melhor opinião, na eventualidade da Fazenda Pública não estar dispensada, como está, do pagamento prévio da taxa de justiça inicial, e tendo sido paga, ainda assim caberia *in casu* à Secretaria providenciar a sua devolução à Fazenda Pública.

16. Termos em que, ao decidir, como decidiu, o Douto Despacho violou o disposto nos artigos 6º do RCP, no n.º 1 do art. 527º, 529º, 530º e n.º 3 do art. 536º, todos do Código do Processo Civil.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso.

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Vem o presente recurso interposto da decisão do TAF de Almada de indeferimento da pretensão formulada pela Fazenda Pública de ser dispensada do pagamento de taxa de justiça devida pela apresentação de contestação, pretensão que formulou após ter sido notificada não só da decisão que pôs termo a processo como, também, para proceder ao pagamento da taxa de justiça devida em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 15º do RCP.

O despacho recorrido tem o seguinte teor: «*Vem o Ilustre Representante da Fazenda Pública reclamar da conta por entender que não é por si devido o pagamento da taxa de justiça inicial por a p.i. ter sido desentranhada, já depois de apresentada a contestação.*

Acontece que a Fazenda Pública apresentou a sua contestação, pelo que embora a petição inicial tenha sido desentranhada em momento posterior, pois só posteriormente se verificou que o pedido de apoio judiciário foi indeferido e o Reclamante não efectuou o pagamento da taxa de justiça depois de para isso instado. // Nestes termos indefere a reclamação deduzida.».

Neste recurso a Fazenda Pública continua a advogar que não tem de proceder ao pagamento da taxa de justiça, pese embora confirme o impulso processual que provocou com a apresentação de contestação, esgrimindo essencialmente com a argumentação de que não foi, nem poderia ser, responsabilizado pelas custas da acção, porque quando a instância se extingue *por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, as custas ficam a cargo do autor*, e só teria de suportar essa taxa se a extinção da instância lhe fosse imputável, o que não foi o caso. Mais advoga que, caso venha a pagar a taxa de justiça, caberá à Secretaria Judicial providenciar pela sua devolução.

Vejamos.

Antes de mais, importa esclarecer que ao contrário do que é afirmado na decisão recorrida, não está em causa qualquer reclamação da conta, a qual não foi sequer efectuada. A notificação da Fazenda Pública, ora recorrente, para o pagamento da taxa de justiça foi realizada oficiosamente em simultâneo com a notificação da sentença, e o que está em discussão é o despacho que, na sequência de requerimento apresentado pela Fazenda Pública a solicitar o reconhecimento de uma situação de ausência de dever de pagamento da taxa de justiça, indeferiu essa pretensão.

Por outro lado, a decisão que pôs termo ao processo, e que transitou em julgado, não foi proferida numa fase liminar do processo nem se fundou numa causa de inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, como parece afirmar a recorrente. Essa decisão foi proferida já após a fase de contestação, nela se tendo determinado a extinção da instância e «o desentranhamento da petição inicial e a consequente devolução ao apresentante» por falta de pagamento da taxa de justiça devida pelo autor, o qual foi condenado nas respectivas custas.

Posto isto, logo diremos que a recorrente carece de razão.

É indiscutível que a ora recorrente está sujeita ao pagamento de taxa de justiça face ao Regulamento das Custas Processuais (RCP), pois não goza, nesta matéria, de qualquer isenção, encontrando-se apenas dispensada do seu pagamento prévio, conforme estatuído no artigo 15º, n.º 1, alínea a), do RCP.

E como tem sido repetidamente explicado por este STA, tal dispensa de pagamento prévio não significa qualquer isenção de pagamento nem se lhe equipara - Cfr. Acórdãos de 10/10/12, no processo n.º 0906/12, de 31/10/12, no proc. n.º 0921/12, de 7/11/12, no proc. n.º 0982/12, de 17/10/12, no proc. n.º 0905/12, de 5/12/2012, no proc. n.º 0907/12.

Por outro lado, a dispensa do pagamento prévio também não desonera o beneficiário do pagamento efectivo da taxa devida pela utilização e prestação do serviço judiciário, constituindo apenas um *diferimento ou protelamento* do pagamento. A taxa de justiça, enquanto contrapartida relativa ao custo do serviço judiciário prestado, será exigível oportunamente, desde que tenha ocorrido, como no caso ocorreu, um impulso processual pelo qual seja devida taxa de justiça.

Como se deixou salientado no Acórdão de 17/04/2013, no proc. n.º 0190/13, «*Em regra, a taxa de justiça é paga integralmente e de uma só vez, no início do processo, por cada parte ou sujeito processual, devendo o seu pagamento, também em regra, ocorrer «até ao momento da prática do acto processual a ela sujeito»* (art. 14º do RCP).

Mas, no caso de a parte beneficiar de dispensa do prévio pagamento, quando deve pagar a taxa de justiça?

A Secretaria do TAF de..., louvando-se no n.º 2 do art. 15º do RCP - que determina: «As partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas, com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias», entendeu que esse momento era o da notificação da sentença. Note-se que a taxa de justiça é devida pelo impulso processual independentemente da posição (lado activo ou passivo) que a parte ocupa no processo, ou seja, quer a parte seja autor quer seja réu, quer seja recorrente quer seja recorrido, como resulta inequivocamente do disposto no art. 6º, n.º 1, do RCP».

[...]

[...] sendo a taxa de justiça devida a final (pois não se está perante hipótese de isenção), então, relativamente à questão de saber se o pagamento daquela taxa é exigível só com a conta do processo, ou se o é aquando da notificação aqui questionada, o legislador optou, agora, e abrangendo também os processos pendentes, por não diferir no tempo o pagamento, em mais do que os termos agora previstos. (Neste sentido, Joel Timóteo Ramos Pereira, *Regulamento das Custas Processuais e Legislação Complementar*, *Quid Juris*, 2012, anotação 7 ao art. 8º da Lei n.º 7/2012, pág. 30.)

Em suma, perante o estatuído na alínea a) do artigo 15º do RCP, a parte abrangida pela dispensa de pagamento prévio de taxa de justiça está obrigada a liquidar essa taxa no termo do processo, ainda que não tenha decaído, total ou parcialmente, na posição que sustentou em juízo, isto é, ainda que tenha obtido ganho de causa. O que significa que o pagamento não é apenas efectuado na medida em que tal resulte de uma condenação em custas na decisão que julgue a acção ou o recurso; se nessa decisão não for condenado em custas, terá, ainda assim, de proceder ao pagamento da taxa de justiça devida, embora deva pedir o seu reembolso à parte que foi condenada nas custas, sob pedido de reembolso de custas de parte em conformidade com o estatuído nos artigos 25º e 26º do RCP.

Pelo exposto, e tendo em conta que com a decisão que pôs termo ao processo em 1ª instância se tornou exigível a taxa de justiça devida pela Fazenda Pública, não pode obter provimento o recurso.

3. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em Pelo exposto, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ana Paula Lobo* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 22 de Julho de 2015.

Assunto:

Nulidade. Anulação de venda. Pedido. Decaimento.

Sumário:

- I — O pedido (que não confunde com o objecto material da acção - corpus) afere-se pelo efeito jurídico pretendido pelo autor (nº 2 do art. 581º do actual CPC, a que correspondia o anterior art. 498º).*
- II — Se o Tribunal conheceu de duas pretensões formuladas pela reclamante (admissibilidade da reclamação e graduação de créditos reclamados, face a alegada nulidade decorrente da falta de citação de credor com garantia real e pedido de anulação da venda, como decorrência daquela arguida nulidade) e a decisão satisfez a primeira pretensão, mas denegou a segunda, é de concluir que houve provimento parcial da reclamação.*

Processo n.º 859/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..... e Outros.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto na reclamação apresentada por A....., nos termos do artigo 276º do CPPT, no processo de

execução fiscal n.º 3514200401043242, do Serviço de Finanças de Matosinhos 2, julgou parcialmente procedente tal reclamação, declarando procedente a arguição da nulidade decorrente da omissão da citação do credor com garantia real para reclamar créditos e declarando improcedente o pedido de anulação da venda executiva, condenando, em consequência, a ora recorrente Fazenda Pública e a reclamante A....., nas respectivas custas, em partes iguais.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. A douda sentença padece de erro de julgamento, violando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT e n.º 11 do art. 864.º do CPC [actual n.º 6 do artigo 786.º do CPC] o que determinará a revogação da sentença e em substituição seja proferida uma decisão que julgue totalmente improcedente a reclamação do art. 276.º do CPPT.

B. A sentença sob recurso identifica que, face ao pedido formulado, haveria que aquilatar duas questões: falta de citação do credor com garantia real e consequências da falta de citação, no que à venda concerne,

C. donde, objectivamente, nunca a alegada falta de citação constituiu o pedido da Reclamante, i.e., nunca configurou ser a pretensão jurídica a obter com a demanda, sendo que, como resulta da sentença e da jurisprudência nela referida, o reconhecimento da existência da nulidade processual [por falta de citação] não determina a anulação dos actos processuais subsequentes do processo executivo, incluindo a venda executiva realizada, nos termos do disposto no n.º 11 do artigo 864.º do CPC, em vigor à data dos factos.

D. A consequência visada pela Reclamante é a anulação da venda. E o Tribunal *a quo* também não lhe retira qualquer outra consequência.

E. A Fazenda Pública entende que a sentença, face ao pedido formulado pela Reclamante, não podia ter decidido pela procedência parcial da reclamação, mas sim, e em concordância com o doudo acórdão citado no aresto sob recurso, pela improcedência total da acção e consequente condenação da reclamante em custas.

F. Donde, entende a Fazenda Pública que o tribunal *a quo* errou no seu julgamento, devendo a sentença ser revogada e substituída por decisão que julgue totalmente improcedente a reclamação e que condene a Reclamante no pagamento das custas processuais.

1.3. Em contra-alegações, a A..... formulou as conclusões seguintes:

A. A Recorrente veio apresentar as suas alegações de recurso da sentença do TAF do Porto que julgou parcialmente procedente a reclamação do acto do órgão de execução fiscal apresentada pela ora Recorrida.

B. O doudo Tribunal *a quo* declarou a nulidade decorrente da omissão da citação do credor com garantia real para reclamar créditos (artigos 239.º e 165.º, n.º 2 do CPPT) e determinou não anular a venda executiva (artigo 786.º, n.º 6 do CPC).

C. A Recorrente entende que o Tribunal *a quo* errou no seu julgamento, ao declarar a nulidade decorrente da omissão da citação do credor com garantia real para reclamar créditos, por considerar que este não é o pedido formulado pela ora Recorrida, mas a causa de pedir.

D. O conceito de pedido e de causa de pedir encontram-se na lei processual civil, mormente, nos artigos 581.º, n.º 3 e n.º 4 do C.P.C..

E. Da leitura do referido preceito resulta que o pedido é o **efeito jurídico** que se pretende obter com a acção e que a causa de pedir é o **facto jurídico** que serve de fundamento ao pedido.

F. A invocada nulidade da falta de citação do credor com garantia real, para reclamar créditos, consubstancia o pedido.

G. Em todas as suas intervenções, a Recorrida arguiu a nulidade da falta de citação do credor com garantia real, pedindo, *a final*, a sua verificação.

H. Na reclamação do acto do órgão de execução fiscal a Recorrida formulou dois pedidos, a saber: a nulidade por falta de citação, nos termos dos artigos 239.º e 240.º do CPPT, com as demais consequência legais, e a anulação da venda fiscal da fracção autónoma designada pela letra “AF”, penhorada nos autos de execução fiscal.

I. Em face deste pedido, delimitou e bem o doudo Tribunal *a quo* as questões a decidir: 1) falta de citação do credor com garantia real e 2) consequência da falta de citação, no que à venda concerne.

J. Dos factos considerados provados e da conjugação do disposto nos artigos 239.º, n.º 1 e 240.º do CPPT, entendeu o Tribunal *a quo* que a obrigação da citação recaía sobre o órgão de execução fiscal.

K. Tendo o mesmo omitido a referida citação, violou o disposto naqueles preceitos.

L. Concluiu o doudo Tribunal *a quo* pela declaração da nulidade por falta da citação do credor com garantia real, para reclamar créditos.

M. A jurisprudência tem-se pronunciado neste sentido, como é o caso dos Acórdãos do STA de 08.07.2009, processo n.º 431/09 e de 07.07.2010, processo n.º 0188/10.

N. O artigo 239.º do CPPT visa permitir que os credores com garantia real reclamem os seus créditos.

O. O escopo deste artigo é também o de possibilitar que os credores acompanhem a venda executiva, protegendo os seus interesses, no sentido de alcançar a melhor proposta possível e evitar ou minimizar a degradação do respectivo preço (cfr. Acórdão do STA de 31.010.2007, processo n.º 0575/07 e Acórdão do STA de 30.05.2012, processo n.º 0479/12).

P. A omissão da formalidade da citação do credor com garantia real, nos termos do artigo 239.º, n.º 1 do CPPT é de tal forma grave, que impediu a aqui Recorrida não só de reclamar dos seus créditos, como de participar na venda executiva, de ver o seu crédito verificado e graduado, e de ser ressarcida dos montantes a que tem direito, em virtude da sua garantia real.

Q. Não podia o Tribunal *a quo*, e não pode o douto Tribunal *ad quem*, ignorar a nulidade processual por preterição da falta de citação do credor com garantia real, por tal omissão atentar gravemente contra os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

R. A Recorrente faz uma interpretação desacertada dos Acórdãos que invoca para fundamentar a sua posição (cfr. Acórdãos do STA de 31.07.2007 e de 05.02.2015).

S. Em momento algum os Arestos concluem pela não violação do disposto nos artigos 239.º e 165.º do CPPT, no caso de se verificar a omissão da citação do credor com garantia real.

T. Os Acórdãos não fazem depender a declaração da nulidade da omissão da citação do credor com garantia real, da determinação ou não determinação da anulação da venda, sendo aquela autónoma desta.

U. A falta de citação do credor com garantia real consubstancia uma clara violação do disposto no artigo 239.º do CPPT, indubitavelmente, geradora da nulidade prevista no artigo 165.º, n.º 1 alínea a) do CPPT.

V. Os efeitos da declaração da nulidade por falta de citação do credor com garantia real são vários, sendo um deles a anulação da venda em execução fiscal.

W. A anulação da venda executiva é uma questão a ser determinada pela lei processual civil.

X. A sentença recorrida não merece censura, quanto à declaração da nulidade da omissão da citação do credor com garantia real, para reclamar créditos.

Termos em que, deverá o recurso ser julgado improcedente, devendo, em consequência, manter-se integralmente o teor da decisão recorrida com todas as suas consequências legais, porquanto não merece a mesma qualquer reparo ou censura quanto à aplicação do direito.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...)

3. A questão que a Recorrente suscita consiste em saber se há decaimento parcial ou total da autora/reclamante e quem é responsável pelas custas.

O decaimento afere-se em função do pedido ou pedidos formulados pelo Autor e designadamente se viu ou não satisfeita a sua pretensão.

Resulta da sentença recorrida que o despacho do senhor chefe de finanças, que é objecto da reclamação apresentada ao abrigo do disposto no artigo 276º do CPPT, foi proferido sobre petição apresentada pelo A..... em 18/09/2009 e que o tribunal “a quo” convolou em “requerimento de arguição de nulidades” - cfr. pontos 4), 5) e 6) do probatório.

Do ponto 4) do probatório resulta que nessa petição era formulada uma “reclamação de créditos”, no qual era arguida como questão prévia a nulidade processual decorrente da falta de citação para reclamar créditos, e como pedido subsidiário a anulação da venda.

Ora, o tribunal “a quo” convolou tal petição em requerimento de arguição de nulidade dirigido ao órgão de execução fiscal, decisão esta que transitou em julgado, já que não consta que tenha sido impugnada. E assim sendo, a pronúncia do senhor chefe de finanças teria como objecto essa arguição de nulidade processual por falta de citação para reclamação de créditos.

No ponto 7) do probatório da sentença recorrida consta que tal requerimento foi indeferido por despacho do senhor chefe de finanças, de cujo conteúdo a sentença se alheou. E é deste indeferimento que vem apresentada a reclamação dirigida ao tribunal e que foi apreciada pela sentença recorrida.

Em face dessa reclamação a sentença recorrida elegeu duas questões decidendas: “falta de citação do credor com garantia real” e quais as “consequências da falta de citação, no que à venda concerne”.

Não se suscitando dúvidas que a citação da reclamante tinha sido omitida pelo serviço de finanças, considerou o tribunal “a quo” que se verificava “nulidade por falta de citação” e que “dela emerge a anulação de todos os termos subsequentes do processo de que deles dependam absolutamente, como é o caso da venda”, cuja anulação vinha pedida segundo o tribunal, ao abrigo do disposto nos artigos 165º, n.º 2, do CPPT, e 909º, n.º 1, alínea b) do CPC. Todavia considerou que como o exequente não tinha sido o exclusivo beneficiário da venda, não havia lugar a essa anulação.

Ora, independentemente de o tribunal poder conhecer da questão da anulação da venda na reclamação (por não ser o processo próprio à data da apresentação do pedido), certo é que esta questão foi considerada pelo tribunal “a quo” como sendo a pretensão do reclamante e sobre ela se pronunciou.

A obrigatoriedade de citação dos credores dotados de garantia real sobre os bens penhorados em execução é imposta quer pela lei processual civil (artigo 864.º, n.º 3, alínea b) do anterior CPC) quer

pela lei processual tributária (artigos 239.º e 240.º do CPPT) e em ambos os casos visa permitir que estes venham ao processo executivo reclamar os seus créditos. Daí que a arguição da nulidade não seja um fim em si mesmo, mas vise dar a possibilidade, que a lei confere ao credor com garantia real, de reclamar o seu crédito. E foi com essa intenção que o aqui reclamante e recorrido dirigiu a petição ao tribunal, que foi convolada em requerimento de arguição de nulidade dirigido ao órgão de execução fiscal, e foi neste âmbito que o senhor chefe de finanças indeferiu o mesmo.

Ora, se nesse requerimento de arguição de nulidade é igualmente requerida cumulativamente a anulação da venda, a qual é objecto de conhecimento no despacho do órgão de execução fiscal e o tribunal vem conhecer da mesma, sem que as partes se insurjam contra esse conhecimento, o tribunal acaba por conhecer de duas pretensões da reclamante: a declaração de nulidade para efeitos de poder apresentar reclamação de créditos e a declaração de nulidade para efeitos de anulação da venda. Uma vez que satisfaz a primeira pretensão, mas denegou a segunda, há provimento parcial da reclamação. Isso mesmo decorre da parte dispositiva da sentença em que claramente o tribunal “a quo” discrimina esses dois pedidos.

Afigura-se-nos, assim, que, tendo a reclamação obtido parcialmente provimento, há lugar a decaimento na proporção, nos termos do artigo 527.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

4. Em face do exposto entendemos que a sentença recorrida não padece da ilegalidade que lhe é assacada pela recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

1.5. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

FUNDAMENTOS

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

1. Na execução fiscal n.º 3514200401043242, movida pelo Serviço de Finanças de Matosinhos 2 contra B....., Lda., actualmente, C....., Lda., foi penhorada a fracção AF, do prédio na Rua, freguesia de, concelho de Matosinhos, inscrita na matriz predial sob o artigo 6185 e descrita na conservatória sob o n.º 02333 (fls. 16 e 23 a 35 do PEF apenso).

2. Sobre o prédio a que pertence a referida fracção, por apresentação de 7.8.1998, foi registada hipoteca a favor da reclamante, A....., para garantia do montante máximo de Esc. 595.000.000\$00, incluindo a fracção AF (certidão de fls. 30 a 35 do PEF apenso).

3. A A..... não foi citada para reclamar créditos (facto que resulta da omissão, no PEF, de documentos comprovativos de notificação, designadamente officio, registo postal e aviso de recepção e fls. 251, do proc. físico).

4. A reclamante, no dia 18.9.2009, apresentou reclamação de créditos, arguindo, como questão prévia, a nulidade decorrente da falta de citação para reclamar os créditos e, para o caso de se entender não admitir a reclamação de créditos, requereu a anulação da venda, ao abrigo do disposto no art. 257.º, do CPPT (fls. 195 e ss, do proc. físico).

5. O processo referido em 4., foi autuado e distribuído neste Tribunal, onde correu termos sob o n.º 388/10.5BEPRT (fls. 1 do proc. físico).

6. Por despacho proferido em 9.5.2014, no processo referido em 5., foi determinada a convolação dos autos em requerimento de arguição de nulidades, a apresentar junto do órgão de execução fiscal (fls. 279 a 287, do proc. físico).

7. Por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças, datado de 13.8.2014, foi indeferido o requerimento da reclamante (fls. 333 e 333 verso do proc. físico).

8. No dia 21.12.2007, o Chefe do Serviço de Finanças proferiu despacho determinando a venda do bem penhorado, por propostas em carta fechada (fls. 91 do PEF).

9. No dia 18.3.2008, procedeu-se à abertura de propostas, tendo a fracção penhorada sido adjudicada a D....., pelo preço de € 71.001,00 (fls. 153 e 165 do PEF).

3.1. Considerando que a reclamante invoca nulidade decorrente da falta de citação para reclamar créditos (o que conduz à anulação dos actos posteriores afectados por essa ilegalidade, designadamente a venda, cuja anulação também requer) a sentença exarou, em sede de decisão: «... julgo a presente reclamação parcialmente procedente e, nessa consonância, decido: - declarar a nulidade decorrente da omissão da citação do credor com garantia real para reclamar créditos; - não anular a venda executiva. Custas pela Fazenda Pública e reclamante, em partes iguais.»

Aduzindo-se, para tanto, a seguinte fundamentação:

— Face ao pedido formulado e aos argumentos explanados importa aquilatar das questões seguintes: falta de citação do credor com garantia real; consequências da falta de citação, no que à venda concerne.

— Atendendo aos factos provados e ao disposto nos arts. 239.º, n.º 1, 220.º e 240.º, todos do CPPT, o OEF deveria ter procedido à citação da reclamante A....., enquanto credor com garantia real sobre o bem penhorado, para, querendo, reclamar o seu crédito na execução fiscal e, não tendo o OEF procedido a tal citação (art. 239.º do CPPT), verifica-se a nulidade, por falta de citação, dela emergindo a anulação de todos os termos subsequentes do processo de que deles dependam absolutamente, como é o caso da venda, cuja anulação vem também pedida nos autos, por força da conjugação do disposto

no art. 165º, n.º 2, do CPPT, com o estatuído nos art. 909º, n.º 1 alínea b), do CPC, então em vigor e 257º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

— Porém, a consequência de tal omissão de citação e do indevido prosseguimento da execução tem apenas os efeitos previstos no n.º 10 do art. 864º do CPC, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do art. 165º do CPPT: ou seja, embora a dita falta de citação tenha os mesmos efeitos que a falta de citação do executado, não implica, todavia, a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, sem prejuízo do direito de a pessoa que devia ter sido citada ser indemnizada pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, bem como sem prejuízo da responsabilidade civil nos termos gerais, que possa recair sobre a pessoa a quem seja imputável a falta de citação.

— No caso, a adquirente do bem penhorado não foi a exequente (o bem foi adjudicado a um terceiro, que não a Fazenda Pública), ou seja, a exequente não foi a exclusiva beneficiária da venda, pelo que não pode esta ser anulada, pelo que assiste razão à reclamante quanto à nulidade decorrente da falta de citação para reclamar créditos; mas, dado o disposto no n.º 11 do art. 864º do CPC, não pode ser decretada a anulação da venda.

3.2. Discordando, a Fazenda Pública sustenta que a reclamação deveria ter sido julgada totalmente improcedente, visto que a reclamante formulou apenas um pedido (de anulação da venda), face ao qual teriam de ser apreciadas as duas questões alegadas: a falta de citação do credor com garantia real e as consequências dessa falta de citação, no que à venda concerne, sendo que, objectivamente, nunca a alegada falta de citação constituiu o pedido da reclamante, i.e., nunca configurou a pretensão jurídica a obter com a demanda. A consequência visada pela reclamante é a anulação da venda e o Tribunal *a quo* também não lhe retira qualquer outra consequência. Assim, face ao pedido formulado, a sentença não podia ter decidido pela procedência parcial da reclamação, mas, sim, pela improcedência total da acção e consequente condenação da reclamante em custas.

Para a Fazenda Pública a questão a decidir reconduz-se, portanto, a um alegado erro decorrente de se ter julgado a reclamação parcialmente procedente e, consequentemente, ter sido ela própria (Fazenda Pública) também condenada nas custas na proporção do decaimento.

Vejamos.

4.1. O pedido (que não confunde com o objecto material da acção - corpus) afere-se pelo efeito jurídico pretendido pelo autor (há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico - n.º 2 do art. 581º do actual CPC, a que correspondia o anterior art. 498º). Atende-se, portanto, ao conteúdo e objecto do direito a tutelar, à tutela jurisdicional que o autor requer ao Tribunal. Daí que o decaimento (ou não decaimento) no pedido formulado só possa também ser aferido em face do acolhimento ou não acolhimento daquela pretensão.

No caso, a sentença recorrida começa por concretizar que a reclamante (a) *«deduziu a presente reclamação contra a decisão de indeferimento do pedido de reconhecimento da nulidade decorrente da falta de citação na qualidade de credor com garantia real e consequente anulação da venda, no processo de execução n.º 3514200401043242, do Serviço de Finanças de Matosinhos 2»*, (b) enuncia, em seguida, que, *«Face ao pedido formulado e aos argumentos explanados, importa aquilatar das seguintes questões: - falta de citação do credor com garantia real»; - consequências da falta de citação, no que à venda concerne»* e (c) conclui que *«Assim, assiste razão à reclamante, quanto à nulidade decorrente da falta de citação para reclamar créditos, porém, atento o disposto no art. 864º, n.º 11, do CPC, não pode ser decretada a anulação da venda»*, (d) decidindo o seguinte: *«... julgo a presente reclamação parcialmente procedente e, nessa consonância, decido: - declarar a nulidade decorrente da omissão da citação do credor com garantia real para reclamar créditos; - não anular a venda executiva. Custas pela Fazenda Pública e reclamante, em partes iguais.»*

Ora, conforme decorre da factualidade assente,

(i) Foi instaurada contra a executada B....., Lda. (actualmente com a designação C....., Lda.), a execução fiscal n.º 3514200401043242, nela tendo sido penhorado um imóvel sobre o qual havia sido constituída e registada hipoteca a favor da A....., a qual não foi, porém, citada para reclamar o seu crédito.

(ii) Posteriormente à venda do dito prédio, entretanto realizada, o A..... apresentou reclamação de créditos, no âmbito da qual (i) suscitou, como questão prévia, a nulidade processual, por não ter sido citada, (ii) pediu que o seu crédito fosse graduado no lugar que lhe compete (iii) e subsidiariamente, para o caso de assim não se entender, pediu a anulação da venda, com fundamento no disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT.

(iii) Esse requerimento foi indeferido pelo OEF (Chefe de Finanças de Matosinhos-2) e deste despacho de indeferimento foi deduzida uma reclamação (nos termos do art. 276º do CPPT) para o Tribunal Tributário.

(iv) Por decisão de 9/5/2014 (fls. 279 a 287) o TAF do Porto, considerou intempestiva a reclamação de créditos (por ter sido apresentada em 18/9/2009, quando a venda já tinha sido efectuada em 18/3/2008) e entendeu que, ainda assim, deveria ser apreciada a questão prévia suscitada pela reclamante

(nulidade decorrente da sua falta de citação nos termos e para efeitos do disposto no art. 239º do CPPT e, subsidiariamente, para efeitos da anulação da venda), uma vez que tal apreciação (da nulidade por falta de citação para reclamar créditos) «*deve preceder o conhecimento do pedido de anulação de venda, já que este pedido poderá ficar prejudicado pela decisão a dar ao primeiro*».

(v) E conhecendo, nesse contexto, do mencionado «**pedido de declaração da nulidade decorrente da falta de citação prevista no art. 239º do CPPT**» veio, por adesão à fundamentação do acórdão do Pleno do STA, de 5/7/2012, no proc. n.º 0873/11, a concluir que, por um lado, a arguição da nulidade decorrente da falta de citação prevista no art. 239º do CPPT, deve ser efectuada junto do OEF (podendo reclamar-se - nos termos do art. 276º do CPPT - da decisão deste) e, por outro lado, considerando que ocorre erro na forma de processo, a ordenar a convolação, nesta parte, da petição inicial da reclamação de créditos em requerimento de arguição de nulidades, a apresentar junto do OEF.

(vi) Remetido o processo de execução ao OEF foi prestada, em 12/8/2014, a informação de fls. 333 na qual se propõe o indeferimento do requerido, tendo, no seguimento, sido proferido, em 13/8/2014 (fls. 333 verso) o despacho reclamado, de concordância com a dita informação.

(vii) De tal despacho foi apresentada a presente reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, tendo a reclamante identificado o acto reclamado como sendo o «*despacho proferido pelo Exmo. Sr. Chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Matosinhos 2 (...) que indeferiu o pedido de anulação da venda no processo de execução fiscal n.º (...)*» e terminando com a seguinte proposição: «*devendo, em consequência declarar-se:*

a) a nulidade, por falta de citação, nos termos dos artigos 165º, n.º 1, alínea a), 239º e 240º do CPPT, com as demais consequências legais, nomeadamente,

b) a anulação da venda fiscal da fracção autónoma designada pela letra “AF” (...) nos termos e com os fundamentos supra enunciados, dando-se cumprimento aos demais termos legais, concretamente, a nulidade quer do acto da venda em si, quer de todos os actos subsequentes que dela dependam, em concreto, a anulação de todas as inscrições registrais e cancelamentos efectuados em resultado da mesma, devendo ser ordenada nova venda com observância de todos os requisitos legais».

(viii) A decisão recorrida, elegendando como questões a decidir, a nulidade por falta de citação do credor com garantia real e as consequências da falta de citação, no que à venda concerne, julgou verificada a apontada nulidade, mas considerou, igualmente, que ela não invalida a venda efectuada, uma vez que, atento o disposto no n.º 11 do art. 864º do CPC (redacção à data) e a jurisprudência afirmada no acórdão do STA de 31/10/2007, no proc. n.º 0575/07, a exequente não tinha sido a sua única beneficiária.

E, nessa medida, concluiu pela procedência parcial da reclamação, uma vez que a reclamante tinha visto satisfeita a pretensão da declaração de nulidade processual por falta de citação, condenando em custas a Fazenda Pública e a reclamante, em partes iguais.

4.2. 4.2. O reclamado despacho do OEF foi, portanto, proferido sobre petição inicial apresentada em juízo (no TAF do Porto) pela A., em 18/9/2009, na qual invocara, como questão prévia, a nulidade processual decorrente da falta de citação (enquanto credora com garantia real) para reclamar créditos, e pedira que o crédito reclamado fosse graduado no lugar que lhe compete e, subsidiariamente, para o caso de assim não se entender, pedira também, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT, a anulação da venda fiscal da fracção penhorada e vendida.

Mas, como se viu, o Tribunal convolara, porém, esta petição inicial em “requerimento de arguição de nulidades” dirigido ao OEF e, como bem nota o MP, esta decisão transitou em julgado, já que não consta que tenha sido impugnada; pelo que a pronúncia do OEF teria como objecto essa arguição de nulidade processual por falta de citação para reclamação de créditos.

O requerimento assim convolado foi, pois, indeferido por despacho do OEF, e tendo sido interposta, desse indeferimento, a presente reclamação (art. 276º do CPPT), a sentença considerou que eram duas as questões a decidir (“falta de citação do credor com garantia real” e “consequências da falta de citação, no que à venda concerne”) e acabou por concluir que, tendo o OEF omitido a citação da reclamante, para efeitos do disposto no art. 239º do CPPT, estava verificada a invocada “nulidade por falta de citação” mas, ainda assim, não obstante dessa falta de citação emergir “**a anulação de todos os termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente**, como é o caso da venda”, cuja anulação vinha também pedida [segundo o entendimento da sentença, ao abrigo do disposto nos arts. 165º, n.º 2, do CPPT, e 909º, n.º 1, alínea c) do CPC (certamente por lapso, a sentença refere a alínea b)], tal anulação não é, porém, admissível visto a exequente não ter sido a exclusiva beneficiária da venda.

Ora, nesta base, é de concluir que apesar de o tribunal ter considerado como «*questões a decidir*» as acima enunciadas, a nulidade processual por falta de citação tanto foi apreciada para efeitos da «**pretensão**» de admissão (tempestividade) da reclamação de créditos como para efeitos da «**pretensão**» de anulação da venda (por reporte a este fundamento).

Tanto mais que o pedido autónomo de anulação da venda (com fundamento em alegada causa de anulação constante da alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT) fora formulado em termos subsidiários (para o caso de não serem atendidos a questão prévia – nulidade - e o pedido

– principal - de graduação do crédito reclamado no lugar que lhe compete). Pedido subsidiário que, como se viu, não veio a ser apreciado [nem se vê como o pudesse ser — independentemente, até, da questão de saber se o Tribunal podia, ou não, conhecer da questão da anulação da venda em sede de reclamação do art. 276º do CPPT (por não ser o processo próprio tendo em conta a data da apresentação do pedido) — face à convolação da PI apresentada, em requerimento de arguição de nulidades].

De todo o modo, como se diz na sentença recorrida, a obrigatoriedade de citação dos credores dotados de garantia real sobre os bens penhorados em execução é imposta quer pela lei processual civil (al. b) do n.º 3 do art. 864º do anterior CPC — cfr. a al. b) do n.º 1 e o n.º 6 do art. 786º do actual CPC) quer pela lei processual tributária (arts. 239º e 240º do CPPT) e em ambos os casos a citação visa permitir que tais credores venham ao processo executivo reclamar os seus créditos (daí que a arguição da nulidade não seja um fim em si mesmo, mas vise dar a possibilidade, que a lei confere ao credor com garantia real, de reclamar o seu crédito, assumindo a natureza de causa de pedir - tomada como “nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido” — cfr. o n.º 1 do art. 195º do CPC — a que correspondia o anterior art. 201º). Mas, neste contexto, se foi com essa intenção que a reclamante dirigiu ao Tribunal a petição (na qual pediu, além do mais, que fosse admitida a reclamação do seu crédito e a respectiva graduação no lugar que lhe compete) que foi convolada em requerimento de arguição de nulidade processual dirigido ao OEF, e se foi neste âmbito que o senhor Chefe de Finanças indeferiu tal requerimento, então, apesar de neste ter sido também requerido, a título subsidiário, o pedido de anulação da venda (com fundamento em diversa e autónoma causa de pedir), o que se verifica é que, como aponta o MP, no dito requerimento de arguição dessa nulidade processual, são requeridas a admissão da reclamação de créditos e, cumulativamente, a anulação da venda (a qual é objecto de conhecimento no despacho do OEF, e o Tribunal veio também a conhecer desta última, sem que as partes se insurjam contra esse conhecimento). Ou seja, é de concluir que o Tribunal acaba por conhecer de duas pretensões da reclamante: a declaração de nulidade para efeitos de poder apresentar reclamação de créditos e a declaração de nulidade para efeitos de anulação da venda e que, conseqüentemente, uma vez que satisfaz a primeira pretensão, mas denegou a segunda, há provimento parcial da reclamação, tal como, aliás, decorre da parte dispositiva da sentença em que, claramente, o tribunal discrimina esses «dois pedidos».

E perante o exposto, a sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Julho de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Vitor Gomes* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 29 de Julho de 2015.

Assunto:

Conflito negativo de competência em razão do território.

Sumário:

- I — *Muito embora por força do disposto no artigo 151 do CPPT a competência para conhecer da oposição fosse do TAF do Porto e do ponto de vista material caiba razão ao TAF de Penafiel estando em causa conflito negativo de competência respeitante à infracção de regras de competência em razão do território há neste caso que ter em consideração o disposto no n.º 2 do artigo 105 do CPC e 625 do mesmo diploma legal*
- II — *A decisão sobre competência territorial que primeiro transitar em julgado deve ser acatada pelo tribunal nela declarado territorialmente competente.*
- III — *Este último já não pode recusar a competência, independentemente do mérito daquela decisão, ficando, assim, definitivamente resolvida essa questão,*

Processo n.º 374/15-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorridos: Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Conflito negativo de competência em razão do território no processo de impugnação judicial com o n.º 374/15

Acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – RELATÓRIO

1- O Representante do Ministério Público veio requerer a este Supremo Tribunal Administrativo a resolução do conflito negativo de competência, em razão do território, entre o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para decidir a oposição à execução fiscal n.º 3190201201119044, deduzida por A....., no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, instaurada contra a sociedade B....., melhor identificada nos autos, para cobrança de dívidas de Imposto de Selo retido na fonte do ano de 2012, no valor global de € 112 168,27, dívida que reverteu contra ele, por ter sido considerado responsável subsidiário.

O Representante do Ministério Público veio alegar em síntese que ambos os tribunais se declaram incompetentes em razão do território, existindo um conflito negativo de competência entre os dois Tribunais Administrativos e Fiscais, motivo por que se impõe à secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo dirimir o conflito negativo de competência, nos termos do artigo 26.º alínea g) do ETAF.

2- Recebidos os autos neste Supremo Tribunal, foram as partes notificadas para querendo, se pronunciarem e nada vieram dizer.

3- O Ministério Público junto deste Tribunal a fls. 25/26 dos autos, veio emitir o seguinte parecer: «O Ministério Público requereu, a 30-3-15, a resolução do conflito negativo de competência entre dois Tribunais Administrativos e Fiscais em matéria tributária.

Está agora o processo pronto para a secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo resolver o mesmo, nos termos do art. 26.º alínea g) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Com efeito, resulta quanto ao conflito, nomeadamente, seguinte:

A.....apresentou oposição na qualidade de revertido à execução n.º 3190201201119044 instaurada pelo Serviço de Finanças 5, por dívidas tributárias do B.....

Tendo à dita oposição sido atribuído o n.º 1470/13.2BEPRT, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto veio a declarar-se na mesma incompetente e atribuiu a competência ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel por decisão proferida a 15-10-13, a qual transitou na sequência em julgado.

Neste último Tribunal para onde o processo foi remetido, veio a ser proferida decisão a 16-12-14, julgando o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel incompetente para julgar a dita oposição, atribuindo ainda a competência para tal ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual transitou na sequência em julgado.

Quanto à requerida resolução, é de decidir a mesma, atribuindo a competência ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, por aplicação da regra da tribunal competente ser aquele em que foi proferida a primeira decisão transitada em julgado, constante do art. 105.º n.º 2, em articulação com o art. 625.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável.

Em caso semelhante assim decidiu, entre outros, o acórdão do S.T.A. proferido a 6-5-15 no processo 391/15, acessível em www.dgsi.pt.

É ainda de mandar remeter os mesmos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para que aí prossigam termos, incorporando-se no mesmo a decisão que vier a ser proferida com nota de trânsito em julgado, e dando-se conhecimento da mesma ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.»

4 – Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre apreciar e decidir.

Fundamentação:

De facto:

– Com interesse para a decisão foi apurada no TAF de Penafiel a seguinte matéria de facto:

1.º - A executada originária – B....., NIPC....., tem sede na Rua, n.º, -
 – cf. Doc. De fls. 58 dos autos. -

2.º A presente oposição deu entrada 03.06.2013 – cf. resulta de fls. 2 dos autos.

3.º Refere a sentença do TAF do Porto:

“A....., contribuinte n.º, residente na Rua, n.º, em, veio deduzir oposição à execução fiscal n.º 3190201201119044 e apenso, contra si revertida na qualidade de respon-

sável subsidiário e instaurada originariamente contra “B.....”, por dívidas de Imposto de Selo retido na fonte do ano de 2012, no valor global de € 112 168,27.

A Fazenda Pública contestou, pugnando pela improcedência da oposição.

Entretanto, afigurando-se a incompetência territorial deste Tribunal, atento o local de residência do Oponente/devedor, foram notificadas as partes para se pronunciarem e dada vista dos autos ao Ministério Público, sendo que aquelas nada disseram e o Digno Procurador da República promoveu a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (cfr. fls. 132 a 135 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido).

Cumpra apreciar e decidir, para o que importa atentar no quadro legal aplicável.

Dispõe o art.º 151.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redação conferida pela Lei n.º 64-B de 30/12, que compete ao Tribunal Tributário de 1.ª instância da área do domicílio do devedor decidir a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária. Sendo certo que, até à alteração operada pelo referido diploma (em vigor a partir de 01/01/2012), a competência do Tribunal Tributário para decidir a oposição era sempre em função da área onde corria a execução, independentemente da área do domicílio do devedor (executado).

Ora, tal como resulta dos autos, a presente oposição foi remetida ao Serviço de Finanças do Porto 5 em 22105/2013 e o Oponente reside em (cfr. fls. 2, 3 e 90 dos autos), sendo, por isso, aplicável o art.º 151.º n.º 1, do CPPT, na redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12.

Assim, constata-se que o Oponente, executado por reversão, não tem residência na área de jurisdição deste Tribunal, mas sim na área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, conforme resulta do disposto no mapa anexo ao DL. n.º 325/2003, de 29/12 (na redação do DL. n.º 182/2007, de 9/5).

Termos em que, julgo este Tribunal Administrativo incompetente, em razão do território, para conhecer da presente a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de territorialmente competente.

Custas do incidente a cargo do Oponente, fixando-se no mínimo legal.

Registe e notifique.

Após trânsito, remela os presentes autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no prazo previsto no art.º 18.º, n.º 1, do CPPT.

Dê conhecimento ao Serviço de Finanças do Porto

Porto, 15/10/2013.”

4.º E a sentença do TAF de Penafiel:

“1 – A....., contribuinte fiscal n.º, residente na Rua, n.º,-....., doravante abreviadamente designado oponente, veio apresentar oposição (na qualidade de revertido) à execução fiscal nº3190201201119944 e aps., instaurada pelo Serviço de Finanças de Porto 5, contra B....., NIPC, com sede na Rua, n.º,-....., por dívidas tributárias no valor global de € 112.168,27, nos termos e com os fundamentos da douda petição inicial.

2 - A Digna Magistrada do Ministério Público emitiu douto parecer a fls.197 a 199 dos autos, pugnando pela incompetência territorial deste Tribunal].

I - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS.

O tribunal é competente, em razão da nacionalidade, da matéria e da hierarquia.

O processo não enferma de nulidades

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

Questão Prévia.

A Digna Magistrada do Ministério Público incompetência territorial deste Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para apreciação e decisão dos presentes autos.

Tendo sido suscitada a exceção dilatória da incompetência territorial deste Tribunal, cumpre desde já decidi-la, pois caso proceda obsta ao conhecimento do mérito da acção e à sua remessa ao tribunal competente.

Fundamentação de facto.

Com relevância para a decisão da questão o Tribunal julga provado:

1.º - A executada originária –B....., NIPC:, tem sede na Rua, n.º,-.....
..... - cf. doc. de fls.58 dos autos.

2.º - A presente petição de Oposição deu entrada 03.06.2013 - cf. resulta de fls.2 dos autos.

Motivação

O Tribunal julgou provada a matéria de facto relevante para a decisão da questão, com base na análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados.

Fundamentação de direito.

A executada originária – B....., NIPC:, tem sede na Rua, n.º,-.....
.....

De acordo com o disposto no art.12.º, n.º1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo Tri-

bunal da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objeto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução.

No caso de atos tributários ou em matéria tributária praticados por outro serviço da administração tributária (AT), julgará em primeira instância o Tribunal da área do domicílio fiscal ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão.

Resulta do disposto no art.150º, do CPPT que é competente para a execução fiscal a AT, através do órgão periférico local, sendo que a designação do órgão periférico local competente é efetuada mediante despacho do dirigente máximo do serviço.

Relativamente à competência dos Tribunais Tributários de 1ª instância, em sede de controlo da legalidade da execução fiscal, dispõe o art.151º, nº1, do CPPT, na redação da Lei 64-B/2011 de 30/12, entrada em vigor em 01.01.2012, que “compete ao Tribunal Tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor... decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal”, sendo que a instância se inicia com a proposição da ação e esta considera-se proposta logo que entrada a petição inicial, cf art. 259º, nº1, do Código de Processo Civil (CPC).

De acordo com a mais recente jurisprudência do STA “A norma contida no artigo 151.º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo) e não ao responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda.” - vide FICHAS DE JURISPRUDENCIA DO STA, STA, 0701/14, 08-10-2014, 2. SECCÃO RELATORA: Consª. DULCE NETO 36.505.

De acordo com as normas citadas e tendo em conta o disposto no art.3º do DL 325/2003 de 29/12 e seu mapa anexo, com as alterações introduzidas pelo DL 182/2007, de 9/5, e DL 191/2009 de 17/08, é competente para apreciar a presente oposição o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a cuja área pertence o município do Porto e não este Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel).

Diga-se ainda que, o art. 17º, n.º2, do CPPT estabelece um regime restritivo relativamente à arguição da incompetência territorial, mas tem-se entendido que este preceito apenas limita a atuação das partes no processo, não abrangendo a atuação do Ministério Público, por força do previsto no art. 14º, n.º1, do CPPT, que atribuiu ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção do interesse público, e na sequência do que já resulta da competência que ao Ministério Público lhe é atribuída pelo art.3º do seu Estatuto ou LOMP, aprovada pela Lei 60/98 de 27/08 e suas subsequentes alterações, sendo a mais relevante a da Lei 42/2005 de 29/08 e a última, a do art.2º da Lei 27/2009 de 20/07.

De tudo o que se disse e nos termos dos artigos 12º, n.º1, 17º, nº1 e 2 do CPPT, art.49º, n.º1, alínea a), do ETAF, aprovado pela Lei 13/2002 de 19/02 e suas alterações subsequentes, sendo a última introduzida pela Lei 20/2012 de 14/05 e artigos 103º, 104º, 576º, n.ºs 1 e 2, 577º, alínea a) e 578º, todos do CPC, julgo verificada a incompetência territorial deste Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para conhecimento da presente oposição à execução fiscal, sendo territorialmente competente para o efeito o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Não se registam quaisquer outras exceções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à prolação da decisão.

I - DECISÃO.

Atento o exposto, julgo este Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel territorialmente incompetente para julgar em 1.ª instância a presente oposição à execução fiscal.

Em consequência julgo territorialmente competente para julgar em 1ª instância a presente Oposição à execução fiscal o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Sem custas.

Registe e notifique.

Após trânsito remeta os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (art. 18º, n.º1, do CPPT). Penafiel 16.12.2014.”

De direito:

Pretende-se a decisão do conflito negativo de competência em razão do território por os Tribunais Administrativos e Fiscais do Porto e de Penafiel se terem ambos declarado incompetentes em razão do território para conhecer do processo de oposição instaurado por A..... na qualidade de revertido à execução n.º 3190201201119044 instaurada pelo Serviço de Finanças 5, por dívidas tributárias do B.....

Está provado que o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto por decisão de 15 10 2013, transitada em julgado, se declarou incompetente em razão do território para conhecer deste processo e julgo competente para tal o TAF de Penafiel.

E Está igualmente provado que o TAF de Penafiel por decisão de 16 12 2014, também transitada em julgado, se declarou igualmente incompetente em razão do território atribuindo tal competência ao TAF do Porto.

Muito embora por força do disposto no artigo 151 do CPPT a competência para conhecer da oposição fosse do TAF do Porto e do ponto de vista material caiba razão ao TAF de Penafiel estando em

causa conflito negativo de competência respeitante à infracção de regras de competência em razão do território há neste caso que ter em consideração o disposto no n.º 2 do artigo 105 do CPC e 625 do mesmo diploma legal já que não existe no CPPT ou CPTA norma que contemple a situação em apreço.

Refere o n.º 2 do citado artigo 105 do CPC:

2 - A decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido oficiosamente suscitada.

E o artigo 625 do mesmo diploma legal:

1 - Havendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumpre-se a que passou em julgado em primeiro lugar.

2 - É aplicável o mesmo princípio à contradição existente entre duas decisões que, dentro do processo, versem sobre a mesma questão concreta da relação processual

Resulta do exposto que o presente conflito deve face ao legalmente estabelecido ser resolvido no sentido de que a decisão sobre competência territorial que primeiro transitar em julgado deve ser acatada pelo tribunal nela declarado territorialmente competente.

E este último já não pode recusar a competência, independentemente do mérito daquela decisão, tribunal para o qual o processo será oficiosamente remetido, ficando, assim, definitivamente resolvida essa questão, o que corresponde a uma forma simples e expedita encontrada pelo legislador para resolver os conflitos de mera competência relativa, que se podem, efectivamente, verificar entre tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria.

Neste sentido entre outros arestos o acórdão do STA de 06 05 2015, processo 391/15 a que faz referência o recorrente.

Decisão:

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, solucionando o presente conflito, declarar o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel territorialmente competente para conhecer do processo de oposição, declarando-se, em consequência, inválida a decisão desse Tribunal que recusou essa competência.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Julho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (Relator) — *Maria Benedita Urbano* — *Maria do Céu Neves*.

Acórdão 29 de Julho de 2015.

Assunto:

Arresto - pedido de rectificação da sentença.

Sumário:

- I — A rectificação prevista no artigo 614 do CPC visa apenas corrigir as omissões ou lapsos manifestos e erros materiais de escrita e de cálculo devidos a manifesto lapso, vícios externos da sentença que não contendem com os efeitos materiais da sentença por não implicarem modificação do pedido e da causa de pedir.*
- II — Porém uma vez que a sentença que decreta o arresto é proferida sem audiência dos requeridos a omissão da identidade de um dos cônjuges requeridos pode analogicamente ser objecto de rectificação por a correcção não interferir com a defesa dos requeridos nem consubstanciar verdadeiramente uma extensão da sentença já que só após a sua notificação é que se abre a possibilidade de impugnação da mesma.*

Processo n.º 767/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

Não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que indeferiu o pedido de rectificação da sentença veio a Fazenda Pública dela interpor recurso para a

Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A O despacho do mº juiz “a quo” padece de erro de julgamento quanto aos pressupostos de uma errada aplicação da lei designadamente do disposto no n.º 1 do artigo 614 do CPC aplicável “ex vi” do artigo 2º alínea e) do CPPT.

B O Tribunal “a quo” por sentença de 26 03 2015 decretou o arresto de determinados bens imóveis do responsável subsidiário A.....

C Na sequência das diligências conducentes ao registo do arresto referido em B foi proferido pela Conservadora do 2º conservatório do Registo Predial de Setúbal em 31 03 2015 o seguinte despacho: “Provisória por dúvidas – Uma vez que o título não consta o número de criação do prédio objecto do registo de acordo com o estatuído no artigo 44/1 al b) do CRP

Acresce a que do título também não consta o estado civil, o nome do cônjuge e o regime de casamento do sujeito passivo conforme previsto também no artigo 44 n.º 1 al c) do CRP.

D A Fazenda Publica solicitou junto do Tribunal a quo” com o intuito de garantir a sua tutela cautelar e a regularização do registo do arresto nos termos do disposto no artigo 614º 1 do CPC a rectificação da sentença e implicitamente da petição inicial no sentido de nelas passar a constar os dados omitidos tendo presente que a mesma em nada influencia a decisão da causa, não coloca em crise o princípio da intangibilidade da decisão judicial previsto no artigo 613 n.º 1 do CPC e que sem ela confrontamo-nos com uma decisão inócua inexecutível sem qualquer efeito útil.”

E Por ser injuntiva a necessidade de identificação no título dos elementos omitidos e a não referência aos mesmos só poder ter resultado de um manifesto lapso de escrita e entender ser plenamente legítimo às partes solicitarem a rectificação das decisões judiciais se verificarem no âmbito da sua execução que as mesmas omitem ou identificam incorrectamente o nome das partes (que pode o mais pode o menos) ou contêm erros de escrita, de cálculo ou quaisquer outras inexactidões devidas a outras omissões

F Para mais quando os elementos omitidos são exigíveis por imperativo legal como é o caso,

G Assim não entendeu o Tribunal “a quo” ao indeferir o pedido de rectificação formulado pela FP ao abrigo do disposto no artigo 614/1 do CPC

H Desde logo porque ao contrário do afirmado a norma em questão não permite apenas “a correcção de lapsos materiais praticados pelo juiz na prolação da sentença como é defendido pelo Tribunal

I Quer a doutrina quer a jurisprudência há muito vêm defendendo a possibilidade das partes se socorrerem do prescrito naquele artigo como intuito de rectificarem erros omissões ou lapsos descrita praticados nos articulados ou outras pelas do processo

J Nesse sentido o acórdão do STJ de 10 12 2009 processo 52555/06 OYYLSB-E.LT, S1 1º Secção “O princípio contido no artigo 667 do CPC (rectificação de erros matérias embora se refira actos do juiz é extensivo aos actos praticados pelas partes o essencial é que se trate de um erro ou lapso manifesto e ostensivo que resulte evidente de todo o contexto ou situação.

L Se dúvidas houvesse a própria lei o novo artigo 146 do CPC (redacção dada pela Lei 41/2013 de 26 06 vem permitir de forma expressa a possibilidade de rectificação de erros de cálculo ou escrita revelado no contexto das peças processuais apresentadas pelas partes determinando o seu n.º 2 que o juiz deve admitir a requerimento da parte o suprimento ou correcção de vícios ou omissões puramente formais de actos praticados desde que a falta não deva imputar-se a dolo ou culpa grave e o suprimento ou correcção não implique prejuízo relevante para o regular andamento da causa

M Assim ao contrário do entendimento ora colocado em crise é perfeitamente legítimo as partes solicitarem ao juiz quer a rectificação de erros omissões ou lapsos manifestos constantes da sentença quer os ocorridos nos articulados apresentados por ela própria como se retira expressamente dos artigos 146 e 641 ambos do CPC em nada contrariando o direito e pretensão da FP como é afirmado

N Nem o facto de a FP ao invés de solicitar a rectificação do articulado por si apresentado e simultaneamente da peça decisória, tenha formulado por mera economia processual directamente o pedido de rectificação desta ultima juntando aos autos para o efeito como refere o despacho em crise em complemento como prova do que o seu lapsos os elementos de prova de tais factos com vista á sua inclusão na sentença rectificada

O Para mais quando estamos em presença não só de um erro material em que se por lapso manifesto de escrita se disse menos do que se queria dizer mas de dados exigidos imperativamente por lei que ao não constarem da peça decisória implicam que o acto omitido (sentença) se encontre ferida do vício de violação de lei em concreto do artigo 44 n.º 1 al a) e b) do CRP.

P Vício que urge corrigir eventualmente até officiosamente por simples despacho a todo tempo dado não existir recurso e a parte (o requerido) não ter sido ainda sequer notificada da sentença que decretou a providência cautelar em cumprimento do disposto no artigo 366 n.º 1 e 6 do CPC

Q Só desta posição resulta uma correcta interpretação das normas aplicáveis à situação material controvertida e uma perfeita aplicação do direito.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº neste Tribunal emitiu o parecer de folhas 202 cujo teor se dá aqui por reproduzido onde sinteticamente sustenta que o arresto sujeito está sujeito a registo nos termos dos artigos 2/1 e 5/1 do

CRP e as decisões judiciais que o decretarem deverem conter os elementos a que aludem as alíneas a) e b) do artigo 44 e e) do n.º 1 do artigo 93 do mesmo diploma legal requisitos que o Tribunal tem obrigatoriamente de conhecer não tendo in casu convidado a FP para indicar os elementos em falta.

E porque por falta dos elementos a que alude a FP não conseguiu registar definitivamente o arresto decretado entende que a situação em causa não podendo enquadrar-se num dos casos previstos no artigo 607 do CPC que possibilitam a reforma ou rectificação da sentença.

Todavia entende que a situação a é de lacuna de lei a integrar nos termos do artigo 10 do Código Civil ou seja analogicamente.

Daí que entenda que face à situação prevista no artigo 614 do CPC há razões que justificam que a omissão em causa seja objecto de rectificação pois doutra forma a sentença o rectificanda seria inócua.

Cumpre decidir.

Fundamentação.

De Facto:

A Dá-se aqui por reproduzido o teor da decisão de folhas 205.

De direito:

Como se vê do teor da decisão de folhas 205 o Mº juiz “a quo” indeferiu o pedido de rectificação da sentença por considerar que a sentença não enfermava de qualquer lapso ou omissão face aos elementos probatórios que lhe foram apresentados pela FP.

A recorrente não se conforma com esta decisão e considera que a mesma enferma de erro de aplicação do direito já que se interpretado analogicamente o disposto no artigo 614 do CPC pode ser aplicado ao caso dos autos sem que daí haja ilegalidade alguma.

Estipula o artigo 607 do CPC:

1 - Encerrada a audiência final, o processo é concluso ao juiz, para ser proferida sentença no prazo de 30 dias; se não se julgar suficientemente esclarecido, o juiz pode ordenar a reabertura da audiência, ouvindo as pessoas que entender e ordenando as demais diligências necessárias.

2 - A sentença começa por identificar as partes e o objeto do litígio, enunciando, de seguida, as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

3 - Seguem-se os fundamentos, devendo o juiz discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final.

4 - Na fundamentação da sentença, o juiz declara quais os factos que julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas, indicando as ilações tiradas dos factos instrumentais e especificando os demais fundamentos que foram decisivos para a sua convicção; o juiz toma ainda em consideração os factos que estão admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito, compatibilizando toda a matéria de facto adquirida e extraindo dos factos apurados as presunções impostas pela lei ou por regras de experiência.

5 - O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes.

6 - No final da sentença, deve o juiz condenar os responsáveis pelas custas processuais, indicando a proporção da respetiva responsabilidade.

E dispõe o artigo 614 do CPC:

1 - Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas ou a algum dos elementos previstos no n.º 6 do artigo 607.º, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.

2 - Em caso de recurso, a retificação só pode ter lugar antes de ele subir, podendo as partes alegar perante o tribunal superior o que entendam de seu direito no tocante à retificação.

3 - Se nenhuma das partes recorrer, a retificação pode ter lugar a todo o tempo.

O artigo 614 do CPC permite efectivamente a rectificação a correcção da sentença em caso de omissão relativa a custas e ou quando a mesma contiver erros de escrita ou de cálculo ou qualquer inexatidão devida a outra omissão ou lapso manifesto.

Mas tal irregularidade tem apenas a ver com a expressão material da vontade do julgador, respeita a omissões naquilo que o juiz quis consignar ou importe lapso evidente naquilo que o juiz consignou como refere o acórdão da Relação de Lisboa de 21 01 1976 ir BMJ 255/ 202.

No caso dos autos a decisão do juiz não enferma de tal vício não enferma de omissão de erro ou lapso manifesto.

Efectivamente como assinala o Mº juiz “a quo” no despacho sob recurso a sentença está de acordo com os elementos probatórios que foram apresentados.

Neste aspecto podemos mesmo afirmar que a sentença é formalmente congruente por adequada à pretensão apresentada não tendo o Tribunal outorgado mais do que o pedido atenta a causa de pedir e o objecto do processo.

Por isso o pedido de rectificação deveria em princípio ser indeferido.

Mas atento o regime do arresto, providência cautelar que é decretada desde que verificados os requisitos do artigo 136 do CPPT sem audiência do devedor, artigo 393/1 do CPC, sendo que só após o decretamento do arresto é o devedor notificado de tal decisão nada obsta antes tudo aconselha que face ao princípio de economia processual que preside à possibilidade de rectificação dos erros materiais ou de omissões de que enferme a sentença previsto no artigo 614 do CPC, tal regime possa analogicamente ser aplicado ao caso do autos já que tal rectificação não contende como o direito de defesa da parte omitida, não afecta a “ratio decidendo” da sentença nem traduz uma mutação da decisão relativamente ao objecto do processo – o arrestou.

Decisão:

Assim e sem necessidade de mais considerações acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e em substituição deferir o pedido de rectificação efectuado pela Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Julho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Maria Benedita Urbano* — *Maria do Céu Neves*.

Acórdão de 29 de Julho de 2015.

Assunto:

Execução Fiscal. Prestação de garantia em processo de execução fiscal. Falta de audiência prévia.

Sumário:

- I — Não constitui preterição de formalidade violadora dos artigos 267.º da CRP e 60.º da LGT a não audiência do executado antes da decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista a sustação da execução fiscal em curso.*
- II — Neste caso a urgência da decisão consagrada no artigo 170.º, n.º 4 do CPPT e o disposto no artigo 103.º do CPA justificam entre outras razões a dispensa desta audiência prévia 7.*

Processo n.º 875/15-30.

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

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., LDA, executada no processo de execução fiscal n.º 2704201001012436, para cobrança coerciva de dívida de IRC adicionalmente liquidada com referência ao exercício de 2006, melhor identificada nos autos, notificada da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, apresentou reclamação judicial no TAF de Viseu, tendo pedido que fosse julgado verificado e procedente o vício de preterição de audiência prévia do contribuinte, com todas as consequências legais e ainda, que fosse julgado procedente o pedido de dispensa de prestação de garantia nos autos, revogando-se em consequência, o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do concelho de Tondela, com todas as consequências legais.

Naquele Tribunal decidiu-se julgar a reclamação improcedente.

2. Não se conformando, a recorrente A....., LDA, veio interpor recurso para o STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

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

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa — cf., em particular, página 50 sentença aqui posta em crise.

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

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

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

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

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

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

I. Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt) não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento 4 (4 Nas expressivas palavras do Exmo. Senhor Dr. Juiz conselheiro Lino Ribeiro, em voto de vencido ao entendimento que fez maioria no mencionado Ac, deste STA de 26.09.2012: «O prazo de 10 dias para decidir o dito “procedimento” é assim meramente ordenador ou disciplinador, sem quaisquer consequências negativas para o requerente. Daí que não nos devemos impressionar com a alegação de que tal prazo determina a natureza urgente do procedimento, pois, pelo menos na perspectiva do executado, não há uma correlação necessária entre o prazo de decisão e a urgência na resolução da pretensão. Além disso, a aplicar-se as normas do CPA, seria sempre de exigir um “despacho” a justificar a urgência da decisão».) que vem a ser, afinal, a justificação em que se ancora o Tribunal *a quo* (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audição prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «*a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça*» - cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 52 da sentença recorrida.

K. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido ou petição devidamente fundamentados e instruídos com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta

interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário precludia a necessidade de realização de audiência prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem tais petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

L. Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170.º n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «*prova documental necessária*», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa 5 (5 «No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72.º da LGT e 50.º e 115.º n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146º-B, n.º 3, 204.º, n.º 1, alínea i), e 246.º do CPPT» - cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.)

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

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

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

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

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audiência prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 3 de Maio de 2013 (cf. ponto 16 da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício notificado em 14 de Outubro de 2013, volvidos mais de cinco meses da respectiva apresentação (cf. ponto 23 dos factos provados).

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

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

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

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

3. Não houve contra-alegações.

4. O Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o seguinte parecer:

A recorrente à margem identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Tributário de Viseu, de 20 de Maio de 2015, exarada a fls. 193/252, na parte em que julgou inverificado o alegado vício de forma de preterição do exercício do direito de audição prévia.

A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação deduzida do despacho proferido em 09 de Agosto de 2013, pelo Director de Finanças de Viseu, que indeferiu pedido de dispensa de prestação de garantia, no entendimento de que, no caso, nomeadamente, não havia que facultar ao recorrente o exercício do direito de audição prévia.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 269/271, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento officios e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A recorrida não contra-alegou.

Nos termos do estatuído no artigo 103.º/1 da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da Administração Tributária participar nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

Nos termos do número 2 do citado normativo os interessados podem reclamar para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da Administração Tributária.

Portando, a Administração Tributária no âmbito do processo de execução fiscal pratica actos materialmente administrativos.

Enquanto processo com natureza judicial, todos os actos praticados na execução fiscal pelos sujeitos processuais estão submetidos às regras processuais que regulam o processo tributário e, subsidiariamente às normas do CPC, ex vi do artigo 2.º/e) do CPC.

Só não é assim quando no processo é enxertado um procedimento administrativo (como o da dispensa de prestação de garantia) em que a Administração Tributária actua no exercício da sua função tributária, praticando actos materialmente administrativos em matéria tributária. 1 (1 Acórdão do STA de 2012.09.26-P. 0708/12 e de 2013.03.13-P. 0288/13, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Só a estes procedimentos haverá que aplicar os princípios gerais regulamentadores da actividade administrativa e as normas da LGT aplicáveis ao procedimento tributário, designadamente a norma constante do artigo 60.º (princípio da participação).

Embora a decisão sobre o pedido de dispensa da prestação de garantia seja um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária inserido num procedimento administrativo, tendo em conta a sua urgência, evidenciada pelo normativo do artigo 170.º do CPPT, deve aplicar-se o estatuído no artigo 103.º/1 do CPA, ex vi do artigo 2.º/c) da LGT.

Assim, nos termos do disposto no artigo 103.º/1 do CPA, atenta a natureza urgente da decisão não há lugar ao exercício do direito de audição prévia.

Aliás, uma vez que o interessado na dispensa da prestação de garantia, nos termos disposto no artigo 170.º do CPPT, deve, no respectivo requerimento, indicar todos os fundamentos de facto e de direito e juntar todos os elementos de prova de que disponha, aquele referido requerimento desempenha já a função de audição prévia, pelo que, atento o estatuído no artigo 60.º/3 da LGT não há que ouvir de novo o interessado. 2 (2 Proferido no recurso n.º 059/12 e disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Se se entender que o acto que indefere a dispensa de prestação de garantia é um acto processual, de trâmite, então é certo que não se aplica, o disposto no artigo 60.º da LGT. 3 (3 Acórdão do STA, de 2012.08.02-P. 0803/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt)

De qualquer modo, a jurisprudência actual do STA vai reiteradamente no sentido de não haver lugar à audição prévia, independentemente da natureza do acto de indeferimento da prestação de garantia (acto administrativo ou acto processual). 4 (4 Acórdãos do STA de 2012.09.26-P. 0708/12, de 2013.03.13-P. 0288/13 e de 2015.04.08-P.0334/15, todos eles disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

A sentença recorrida, a nosso ver, não merece, pois, censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Em 03.1.2010 foi instaurado contra a Reclamante no Serviço de Finanças de Tondela o processo de execução fiscal n.º 2704201001012436 com vista à cobrança coerciva de dívidas de IRC do exercício de 2006 no montante de 193.309,97 € — cfr fls. 1/2 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso a estes autos.

2. A Reclamante foi citada para a execução fiscal referida no ponto anterior em 10.11.2010 - cfr. informação de fls. 3 do Processo n.º 174/11.5BEVIS apenso a estes autos.

3. A Reclamante apresentou oposição à execução fiscal referida no ponto 1 em 13.12.2010, que correu termos neste Tribunal sob o n.º 35/11.8BEVIS que foi rejeitada liminarmente por sentença proferida em 11.03.2011 e já transitada em julgado. - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

4. Em 10.01.2011 a Reclamante deduziu impugnação judicial da liquidação de IRC do ano de 2006 cuja dívida é cobrada coercivamente no âmbito do processo de execução fiscal referido no ponto 1, que corre termos sob o n.º 29/11.3. — fls. 862 do Processo n.º 174/11.5BEVIS apenso a estes autos.

5. Por sentença datada de 09.03.2015 foi a impugnação julgada totalmente improcedente, tendo a ora Reclamante recorrido da mesma, pelo que não transitou em julgado. - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

6. Em 13.01.2011 a Reclamante foi notificada pelo Serviço de Finanças de Tondela para, no prazo de 15 dias, prestar garantia, com vista à suspensão do processo de execução fiscal, no valor de 251.550,21 € — fls. 6 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso a estes autos.

7. Em 28.02.2011 a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, alegando em síntese,

a) Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois,

— O acesso ao crédito bancário encontra atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

— A Reclamante encontra a ser executada em diversos processos de execução fiscal cujo montante global ascende a € 29.517.726,21 tendo já prestado garantias no valor de € 4.056.467,44;

— A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência,

— A sua situação patrimonial não lhe permite obter garantias, já que tem um ativo bruto real de € 83.503.213,72, em contrapartida de um passivo exigível de € 83.934.383,10, resultando num ativo líquido real de € 431.170,10 do lado do ativo as mercadorias estão avaliadas a um preço de mercado de € 24.250.715,36 mas cujos preços cairão para metade se a empresa entrar em insolvência; em tal situação os créditos dos clientes, que somam os montantes de € 55.205.458,13 e € 3.173.881,28, denotariam também um decréscimo de 50% (ratio de liquidez), do lado do passivo, a atrofia financeira poderá precipitar os credores na exigência dos seus créditos, pelo que a Reclamante se veria confrontada com o pagamento de um passivo de € 83.934.383,10, a que acresce o valor de € 29.517.726,21 em execução fiscal a que terá de fazer face com um ativo depreciado de € 51.681.857,25; com o crédito arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios; apresenta um rácio de autonomia financeira (capital próprio/ativo líquido) de 8%, o que denota elevada dependência de créditos e financiamento externo; e um rácio de solvabilidade total (fundos próprios/fundos alheios) abaixo dos 50%; (vi) o elevado valor dos montantes em dívida (€ 29.517.726,21) demonstra por si o prejuízo irreparável;

b) Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excecionais para a obtenção de crédito;

c) O penhor sobre os ativos da empresa, constituídos por depósitos destinados à armazenagem de vinhos, equipamentos de manuseamento de vinhos e *stock* de vinhos, levaria à paralisação da empresa, acrescendo que a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneiço para a sua atividade corrente.

[cfr fls. 14 e ss do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos].

8. Em anexo ao requerimento referido no ponto anterior juntou os seguintes documentos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido:

- Certidão da qual constam: as dívidas em nome da Reclamante cobradas coercivamente em processos de execução fiscal, totalizando a quantia exequenda € 29.517.726,21, juros de mora de € 5.251.654,61 e custas de € 303.657,038; garantias prestadas nos processos de execução fiscal, incluindo duas garantias bancárias, uma no valor de € 93.574,82 (execução fiscal n.º 2704200701014617) e outra no valor de € 3.131.919,55 (execução fiscal n.º 2704200701014625), e outras garantias no valor de € 152.878,29 (execução fiscal n.º 2704200401002570), € 670.000,00 (execução fiscal n.º 2704200501017586) e € 2.094,78 (execução fiscal n.º 2704200801001949);

- Garantia bancária autónoma da, no valor de € 3.131.919,55, emitida em 1.2.2008, tendo como beneficiário o Serviço de Finanças de Tondela e ordenante a Reclamante, para garantir o valor em cobrança no processo de execução fiscal n.º 2704200701014625;

• Balanço Provisório a 31.12.2009, do qual consta,

BALANÇO PROVISÓRIO A 31/12/2009

ATIVO	2009	
	31.12.2009	31.12.2008
FIXO		
IMOBILIZAÇÕES INCORPORADAS		
DESPESAS DE INSTALAÇÃO	64.005,56 €	64.005,56 €
PROP. INDUSTRIAL E OUTROS DIREITOS	201.934,54 €	201.934,54 €
TRESPASSES	8.987,00 €	8.987,00 €
	274.927,10 €	266.940,10 €
IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS		
EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	2.366.243,88 €	1.686.814,35 €
EQUIPAMENTO BÁSICO	1.516.652,28 €	1.447.070,48 €
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	25.398,56 €	25.063,26 €
FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	136.283,93 €	121.099,89 €
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	384.871,92 €	348.891,08 €
TARAS E VASIJHAME	1.152.127,76 €	1.090.542,91 €
OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	70.413,42 €	70.413,42 €
IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	- €	- €
	5.633.941,75 €	4.789.895,99 €
INVESTIMENTOS FINANCEIROS		
PARTES DE CAPITAL EM EMPRESAS DO GRUPO	540.000,03 €	540.000,03 €
TÍTULOS E OUTRAS APL. FINANCEIRAS	2.493,99 €	2.493,99 €
	542.494,02 €	542.494,02 €
CIRCULANTE		
EXISTÊNCIAS		
MERCADORIAS	24.250.715,36 €	24.250.715,36 €
	24.250.715,36 €	24.250.715,36 €
DÍVIDAS DE TERCEIROS (M.P.)		
CLIENTES C/C	312.981,22 €	312.981,22 €
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	- €	- €
OUTROS DEVEDORES	2.860.900,06 €	2.860.900,06 €
	3.173.881,28 €	3.173.881,28 €
DÍVIDAS DE TERCEIROS (G.P.)		
CLIENTES C/C	7.030.359,28 €	7.030.359,28 €
CLIENTES TIT. A RECEBER	35.458.994,50 €	35.458.994,50 €
CLIENTES COBRANÇA DUVIDOSA	3.292.666,64 €	3.292.666,64 €
ACCIÓNISTAS	1.402.223,54 €	1.402.223,54 €
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	2.049.244,51 €	2.049.244,51 €
OUTROS DEVEDORES	9.265.235,50 €	9.265.235,50 €
	58.498.123,97 €	58.498.123,97 €
DEPÓSITOS BANCÁRIOS E CAIXA		
DEPÓSITOS BANCÁRIOS	13.799,43 €	13.799,43 €
CAIXA	8.326,16 €	8.326,16 €
	22.125,59 €	22.125,59 €
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS		
ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS	1.605.950,29 €	1.605.950,29 €
CUSTOS DIFERIDOS	5.486.924,28 €	5.486.924,28 €
ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	- €	- €
	7.092.274,57 €	7.092.274,57 €
TOTAL DE AMORTIZAÇÕES	- €	5.055.835,49 €
TOTAL DE PROVISÕES	- €	3.292.666,64 €
TOTAL DO ACTIVO	99.486.483,64 €	8.348.501,33 €

ATA

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	2009	
	31.12.2009	31.12.2008
CAPITAL PRÓPRIO		
CAPITAL	2.600.000,00 €	2.600.000,00 €
AJUST. PARTES CAPITAL	358.306,32 €	358.306,32 €
RESERVAS DE REAVALIAÇÃO	841.693,62 €	841.693,62 €
RESERVAS		
RESERVAS LEGAIS	276.994,08 €	276.994,08 €
OUTRAS RESERVAS	3.805.472,32 €	3.805.472,32 €
RESULTADOS TRANSITADOS	206.394,96 €	206.394,96 €
SUBTOTAL	6.959.455,74 €	6.959.455,74 €
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	29.277,10 €	29.277,10 €
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	6.982.732,84 €	6.982.732,84 €
PASSIVO		
DÍVIDAS A TERCEIROS (M.P.)		
DÍVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	11.000.000,00 €	11.000.000,00 €
OUTROS ACCIONISTAS		
FORNECEDORES	179.763,81 €	179.763,81 €
OUTROS CREDORES	5.772.982,19 €	5.772.982,19 €
	16.952.746,00 €	16.952.746,00 €
DÍVIDAS A TERCEIROS (G.P.)		
DÍVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	26.018.531,25 €	26.018.531,25 €
FORNECEDORES C/C	9.518.959,00 €	9.518.959,00 €
FORNECEDORES TIT. A PAGAR	8.860.217,57 €	8.860.217,57 €
OUTROS ACCIONISTAS	6.756,28 €	6.756,28 €
OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS		
FORN. DE IMOBILIZADO C/C	63.310,26 €	63.310,26 €
ESTADO E OUTROS PÚBLICOS	531.502,99 €	531.502,99 €
OUTROS CREDORES	21.582.360,87 €	21.582.360,87 €
	66.982.637,82 €	66.982.637,82 €
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS		
ACRÉSCIMOS DE CUSTOS	220.865,65 €	220.865,65 €
PROVEITOS DIFERIDOS	- €	- €
PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	- €	- €
	220.865,65 €	220.865,65 €
TOTAL DO PASSIVO	84.135.249,47 €	84.135.249,47 €
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	91.137.982,31 €	91.137.982,31 €

[cfr fls 46 e ss do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos]

9. Em 15.3.2011 o Serviço de Finanças de Tondela proferiu informação com o seguinte teor:

INFORMAÇÃO

- Por existir Oposição a tramitar no TAF de Viseu (Proc.35/11.8BEVIS), foi solicitado ao mandatário e ao executado, através dos n.ºs ofícios n.º 119 e 118, respectivamente, em 2011-01-11, garantia a prestar, no valor de € 251.550,21;
- Em requerimento apresentado neste serviço de finanças em 2011-01-24, o executado requer que sejam dados sem efeito, os nossos ofícios em que se solicita o valor da prestação de garantia, ao abrigo do artigo 170º do CPPT, uma vez pender no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, processo de Oposição aos presentes autos e no qual requereria ao Juiz do Tribunal a respectiva isenção de prestação de garantia, por entender que é ao referido Tribunal que compete decidir da respectiva dispensa de prestação;
- Por despacho do Chefe de Finanças de 2011-02-11 o pedido foi indeferido, confirmando o pedido de prestação de garantia idónea, pois que, nos termos do n.º1 do artigo 170º do CPPT, a dispensa de garantia deverá ser requerida ao órgão de execução fiscal, no prazo referido no n.º2 do artigo 169º do mesmo código;
- Em 2011-03-1, o executado vem aos autos solicitar a dispensa de prestação de garantia e conseqüente suspensão do processo, alegando que a prestação da mesma provocaria um prejuízo irreparável, e, no limite, poderia conduzir à sua insolvência;
- O n.º 3 do artigo 170º do CPPT, estabelece que o pedido de dispensa de garantia deverá ser fundamentado, não bastando à executada invocar que a constituição da garantia lhe causará um prejuízo irreparável, devendo também prová-lo, mediante prova documental necessária, pressupondo que todos os factos alegados devem ser comprovados, pois essa prova é necessária a um eventual deferimento da pretensão;
- Alega a executada a impossibilidade de obter garantias bancárias junto da banca; que os activos da empresa são constituídos essencialmente por depósitos destinados à armazenagem de vinhos, por equipamentos destinados ao manuseamento dos vinhos e pelo stock de vinhos; quanto aos seus créditos sobre clientes, a executada afirma que necessita de realizá-los, por forma a obter fundo de maneio para a sua actividade corrente;
- No entanto, encontra-se a decorrer no Tribunal Judicial de Tondela uma impugnação pauliana, que concerne ao negócio realizado entre A..... Lda e B....., SA, relacionado com alienação de imóvel do património da requerente (Proc. 218/08.STATND).

É quanto me cumpre informar.

Perante o exposto, apesar de ser minha opinião indeferir o presente pedido de dispensa de prestação de garantia, penso que se deve dar oportunidade à executada o "Princípio de participação", conforme prescrito no artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT);

No entanto, V. Exa. melhor decidirá.

[cfr. fls. 14 e ss. Do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos].

10. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em 18.03.2011, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu o seguinte despacho,

«Visto.

Por requerimento entrado nestes serviços em 01/03/2011 – cfr. Registo de entrada n.º 1330 – veio a ora executada com os fundamentos de que, por um lado, tem deduzido Oposição à presente execução, pretendia ver suspensa a respectiva tramitação, e, por outro lado, de que havia já requerido ao Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu entidade que, no seu entender, teria a exclusiva competência para apreciar a sua pretensão, a dispensa da prestação da correspondente garantia.

Sustenta ainda, a título de fundamentação da sua pretensão e em síntese e entre outros, que "...o acesso ao crédito bancário encontra-se muito difícil e, simultaneamente, mais caro...", que "... uma garantia bancária enfraquece a posição de uma empresa junto da banca...", que, contra si, correm termos vários processos de execução fiscal, "... cujo montante global ascende a cerca de 29.517.726,21 €...", que "... já prestou garantias no valor global de 4.056.467,44 € ...", e que "... não tem qualquer responsabilidade na "insuficiência ou inexistência de bens" para prestar garantia...", pelo que a prestação de garantia para a suspensão do presente processo lhe causaria prejuízo irreparável."

O processo afigura-se suficientemente instruído informado, pelo que, tendo sido aberta "Conclusão", urge proferir decisão, o que se faz nos termos e pela forma seguinte.

No que concerne à dispensa de prestação de garantia, o fundamento ora evocado é o constante da 1ª parte do n.º 4 do artigo 52º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, a garantia a prestar será, no dizer da requerente, suscetível de lhe causar prejuízo irreparável.

Face ao fundamento evocado pela ora requerente e executada, para que possa equacionar-se o deferimento da sua pretensão é mister que, cumulativamente se verifiquem dois requisitos quais sejam: a) – a invocação, e constatação face à prova produzida, da irreparabilidade do prejuízo causado pela prestação da garantia; e b) – que a executada não seja responsável pela insuficiência, ou inexistência de bens suscetíveis de constituir garantia do crédito exequendo.

Ora, como está Superiormente esclarecido (cfr. Ponto 1.1 do Of. – circulado n.º 60.077, de 2010-07-29, da DSGCT da DGCI), “O carater irreparável dos prejuízos deve traduzir-se numa situação de diminuição dos proveitos resultantes da atividade desenvolvida pelo executado. Este, em resultado dos encargos financeiros impostos pela prestação da garantia, deixa de poder fazer face aos compromissos económico-financeiros de que depende a manutenção e desenvolvimento da atividade económica por si levada a cabo, o que ocasiona um dano resultante do decréscimo ou interrupção dessa atividade.” (o sublinhado é nosso).

A que acresce a densificação do conceito atinente à irresponsabilidade da executada vertido no último parágrafo do ponto 1.3 do citado Ofício-circulado, de harmonia com o qual, “No caso específico das pessoas coletivas apenas se deve considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência ou inexistência de património não possa resultar da atuação empresarial, ou seja, apenas quando a dissipação dos bens esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da administração que a representava ou representa, como seja, por exemplo, o caso de catástrofe natural ou humana ou imprevisível.

Fora destes casos, existirá sempre uma responsabilidade da empresa pelo destino dado aos bens que fazem parte do património coletivo/empresarial, baseada na atuação gestonária dos seus administradores ou gerentes, pelo que, em tais situações, não se poderá considerar verificado este pressuposto de dispensa.”

Por outro lado, ao preceituar, o artigo 74º da LGT, sobre a repartição do ónus da prova, faz depender o deferimento de qualquer petição, da prova dos factos constitutivos do direito que o obrigado fiscal – ou a administração tributária – pretende invocar, o que, no caso presente não se encontra, da ótica destes serviços, cumprido Aliás, do mesmo modo se estatui, no n.º 3 do artigo 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), ao referir a obrigatoriedade de produção de adequada prova logo por oportunidade da petição inicial.

Finalmente, importa aclarar que a garantia a prestar, por um lado, terá que ser considerada idónea, por outro lado, poderá imergir de um vasto leque de opções, as quais resultam, designadamente, do preceituado do artigo 199º do CPPT, ou seja, em primeira linha poderá ser oferecido a título de garantia a garantia bancária, a caução ou seguro-caução e, na impossibilidade destas realidades a requerimento da executada e após concordância da administração tributária, penhor ou hipoteca voluntária.

Naturalmente, ainda que a executada não possa ou não queira, prestar a devida garantia, tendo em vista a suspensão do processo ainda assim, não lhe é cerceado esse direito, impendendo sobre a administração tributária o dever de proceder de imediato à penhora de bens suficientes para alcançar este desiderato “cfr. n.º 7 do artigo 169º do CPPT”.

Nesta conformidade e no uso da competência que me é conferida pelo n.º 4 do artigo 52º da LGT, indefiro com os fundamentos, por um lado, da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada, e, por outro, da falta de produção de prova da irresponsabilidade da executada pela situação de insuficiência/inexistência de bens, ambos aferidos à luz dos esclarecimentos veiculados pelo Ofício-circulado n.º 60.077, datado de 29-07-2010, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários da DGCI, o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela ora executada A....., Lda, contribuinte fiscal com o n.º, com sede em Tondela na Av. n.º, 3460-153 Lageosa do Dão, deste concelho.

No que concerne à proposta de conferir à executada o direito de audição prévia que vem e bem, formulado na antecedente petição, importa expressar o seguinte.

De harmonia com o estatuído pelo artigo 60º da LGT a participação dos contribuintes na formação de decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, entre outras formas, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos reclamações, recursos, ou petições (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da LGT).

Está superiormente esclarecido que, a audiência dos interessados pode ser dispensada, para além de outras situações, quando a administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso (cfr. alínea a) do ponto 3 da Circular n.º 13/99, de 08/07, da Direção-Geral dos Impostos).

Nesta conformidade entendo dever ser dispensada, quanto ao presente pedido a audição prévia à decisão da ora executada, pelo que o indeferimento que, acima decidi, produzirá efeitos imediatos.

Notifique-se, do teor da presente executada.

Diligências e averbamentos de conformidade.

Tondela, aos 18 de março de 2011.»

[cfr. fls. 50 e ss. do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos].

11. Em 23.3.2011 a Reclamante foi notificada do despacho referido no ponto anterior [cfr. fls. 53/53 do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos].

12. Em 04.04.2011 a Reclamante remeteu, por via postal registada, a reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. [cfr. fls. 145 do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos].

13. Na referida reclamação invocou *brevitatis causa* o seguinte:

- A violação do direito de audição prévia a decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia;

- A falta de fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, porquanto se limita a transcrever o teor do ofício-circulado n.º 60077, sem subsumir a sua aplicação caso concreto, tecendo considerações genéricas sobre a repartição do ónus da prova, sem qualquer apreciação crítica da prova produzida pela Reclamante quanto a existência de prejuízo irreparável;

- A prestação de garantia causará um prejuízo irreparável à Reclamante, pois,

- O acesso ao crédito bancário encontra atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

- A Reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a € 29.517.726,21, tendo já prestado garantias no valor de € 4.056.467,44;

- A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

- A sua situação patrimonial não lhe permite obter garantias, já que: (i) tem um ativo bruto real de € 81.653.255,77, em contrapartida de um passivo exigível de € 81.552684,74; (ii) do lado do ativo as mercadorias estão avaliadas a um preço de mercado de € 25.345 mas sujeitas a desvalorização se a empresa entrar em insolvência e, em tal situação, os créditos dos clientes, que somam os montantes de € 47.042.847,73 e € 7.627.072,67, denotariam também um decréscimo de 50% (ratio de liquidez), (III) do lado do passivo, a atrofia financeira poderá precipitar os credores na exigência dos seus créditos, pelo que a Reclamante se veria confrontada com o pagamento de um passivo de € 81.653.255,77 a que acresce o valor de € 29.517.726,21 em execução fiscal e, com o crédito arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios; (iv) apresenta um rácio de autonomia financeira (capital próprio/ativo líquido) de 8%, o que denota elevada dependência de créditos e financiamento externo, (v) e um rácio de solvabilidade total (fundos próprios/fundos alheios) abaixo dos 50%, (vi) o elevado valor dos montantes em dívida (€ 29.517.726,21) demonstra por si o prejuízo irreparável;

- O penhor sobre os ativos da empresa, constituídos por depósitos destinados a armazenagem de vinhos, equipamentos de manuseamento de vinhos e stock de vinhos, levaria a paralisação da empresa acrescendo que a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente;

- Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excecionais para a obtenção de crédito, sendo certo que o valor do ativo líquido aumentou entre 2008 e 2009;

- A reclamação deve ter subida imediata pois só assim se salvaguarda o efeito útil da decisão.

[cfr. fls. 54 e ss. do processo n.º 174/11.5, apenso aos presentes autos].

14. Por sentença datada de 11.01.2013 o Tribunal julgou improcedente a reclamação mantendo o despacho Chefe do Serviço de Finanças de Tondela de 18.03.2011, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201001012436, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal. - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

15. A sentença referida no ponto anterior foi confirmada por acórdão do STA proferido em 10.04.2013 - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

16. Em 03.05.2013 a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela novo pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, alegando em síntese:

a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, pois,

- o seu ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor à sociedade C....., S.A., constituído em virtude das avultadas responsabilidades que tem perante a banca, na ordem dos 20 milhões de euros e do vencimento simultâneo de muitas dessas responsabilidades lançadas a descoberto nas contas da Reclamante;

- a C..... teve de se financiar junto de instituições bancárias para assumir e garantir as dívidas da Reclamante e as sociedades do grupo tiveram de contra garantir, com o seu património, os financiamentos obtidos pela C..... para ocorrer as responsabilidades e dívidas da Reclamante;

- o próprio sócio gerente garantiu, a título pessoal, alguns dos financiamentos da Reclamante;

- a Reclamante constituiu a favor da C..... um penhor mercantil sobre o conjunto dos bens que compõem o seu ativo, constituído por equipamento obsoleto, de reduzido valor de mercado, bem como do seu maior ativo os seus *stocks* de vinhos;

- os créditos sobre clientes que a Reclamante detém têm-se revelado incobráveis, os poucos créditos que consegue realizar são indispensáveis de forma a obter fundo de maneio para a sua atividade corrente;

— a Reclamante não é proprietária de quaisquer bens imóveis, nem outros bens que sejam suscetíveis de serem oferecidos em garantia, atravessando uma situação económica difícil;

— a Reclamante tentou obter junto de duas instituições de crédito uma garantia bancária para suspender uns autos de execução fiscal, de montante inferior ao dos presentes autos, tendo os dois pedidos sido indeferidos;

— a Reclamante mantém prestadas garantias, outros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44 €;

b) Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excecionais para a obtenção de crédito;

c) Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois,

— a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente;

— O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescentando que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

— A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

[cfr. fls. 844 e ss. do Processo n.º 174/115BEVIS, apenso aos presentes autos].

17. Em anexo ao requerimento referido no ponto anterior juntou 29 documentos, cujo teor se tem por reproduzido. — cfr docs de fls 863 a 1263 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos.

18. Em 30.05.2013, o Serviço de Finanças de Tondela proferiu informação com o seguinte teor:

INFORMAÇÃO

1. A dívida provém de dívida de **IDC/ 2000** (Impostos englobados na conta corrente-199), no valor de € 193.309,97, de quantia exequenda;
2. O processo de execução fiscal foi instaurado em 2010-11-03;
3. O executado foi citado pessoalmente em 2010-11-10;
4. Em 2010-12-13, o executado apresentou **OPosição** à execução fiscal, tendo sido instaurado o processo n.º **35/11.8BEVIS**, no qual solicitava a dispensa de prestação de garantia (**1º pedido**), alegando, entre outros, que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável e requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;
5. Por existir Oposição a tramitar no TAF de Viseu (PROC.35/11.8BEVIS), foi solicitado ao mandatário e ao executado, através dos n.ºs ofícios n.º 119 e 118, respectivamente, em 2011-01-11, garantia a prestar, no valor de € 251.550,21;
6. Em 10/01/2011, a executada apresentou **Impugnação Judicial** da liquidação adicional do imposto em questão, ao qual foi atribuído o n.º **29/11.3BEVIS**, encontrando-se pendente de decisão judicial no TAF de Viseu;
7. Em requerimento apresentado neste serviço de finanças em 2011-01-24, o executado requer que sejam dados sem efeito, os nossos ofícios em que se solicitava o valor da prestação de garantia, ao abrigo do artigo 170º do CPPT, uma vez pender no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, processo de Oposição aos presentes autos e no qual requeria ao Juiz do Tribunal a respectiva isenção de prestação de garantia, por entender que é ao referido Tribunal que compete decidir da respectiva dispensa de prestação;
8. À data, prescrevia o artigo 170º do CPPT, que o pedido de dispensa de garantia bem como a competência para apreciação da mesma, **era sempre** da competência do órgão de execução fiscal, pelo que por despacho de 11/02/2011 do Chefe do Serviço de Finanças, foi corroborado o pedido de prestação de garantia, sob pena de se proceder à penhora de bens suficientes para assegurar o crédito exequendo, e, do qual, foram notificados os requerentes;
9. Em 2011-03-01, foi pelo executado apresentado **pedido de dispensa de prestação de garantia (2º pedido)** e a consequente suspensão do processo, alegando que a exigência da mesma constituía um prejuízo irreparável e poderia conduzir, no limite, à sua insolvência;
10. Em 13/03/2012, deu entrada neste Serviço de Finanças, o Processo de **Oposição n.º 35/11.8BEVIS**, o qual foi considerado **improcedente** por falta de fundamento legal, conforme despacho proferido pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu em 11/03/2011;
11. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 2011/03/18, nos termos do n.º 4 do art.º 52º da LGT, foi **indeferido o pedido de dispensa de prestação de garantia**, tendo o mandatário e o executado sido notificados, através dos nossos ofícios n.º 860 e 861 de 2011-03-22, para no prazo de 15 dias prestar garantia idónea nos termos do artigo 199º do CPPT, no valor de €251.550,21;
12. Em 28/03/2013 a executada vem exercer o **direito de audição**, nos termos e para os efeitos do artigo 60º da LGT, por ter sido notificado para, no prazo de 10 dias se pronunciar por escrito sobre a proposta da sua **inclusão na lista de devedores tributários na internet**, alegando para o efeito, que se encontra pendente no TAF de Viseu, a Reclamação dos Actos do Chefe que indeferiu o pedido da dispensa de prestação de garantia, cuja subida tem efeito suspensivo

13. Em 2011-04-05 (sob registo nos CTI em 200-04-04), deu entrada neste serviço de finanças, **Declamação dos Actos do Chefe - nº 174/11.5BEVIS-** nos termos do artº 276º do CPPT, do despacho proferido pelo Chefe de Finanças de Tondela indeferindo o seu pedido de dispensa de prestação de garantia, cuja prestação lhe causaria um **prejuízo irreparável, com subida imediata ao TAF de Viseu, com efeito suspensivo da execução, como prevê o artº 278º do CPPT;**
14. Em 08/04/2011, foi proferido despacho pelo Chefe de Finanças, no qual determina "não dever revogar a decisão que esteve na génese da presente reclamação, a remessa ao TAF de Viseu do presente processo e a suspensão da presente execução";
15. Em 2013-05-3 (enviado sob registo via CTT), novo **pedido de dispensa de prestação de garantia** (pedido), alegando resumidamente o seguinte:
- Que apresentou em 10-01-2011 ao TAF de Viseu processo de Impugnação Judicial – Proc.29/11.3BEVIS, por entender que a liquidação adicional do **IRC** de 2006 é ilegal;
 - Que já foram prestadas algumas garantias no âmbito de processos executivos e que a exigência de mais garantias bancárias irão causar prejuízos irreparáveis e que a sua exigência conduziria inevitavelmente a uma situação de insolvência;
 - Que os encargos financeiros decorrentes da prestação de mais uma garantia (quer seja garantia bancária, quer penhor sobre vinho, quer penhor sobre os créditos sobre clientes, quer outro), no contexto económico-financeiro da empresa, impossibilita a executada de fazer face aos compromissos de que depende a manutenção e desenvolvimento da sua actividade económica;
 - Que tem grandes dificuldades em conseguir obter garantias bancárias junto da banca porque a executada não consegue contra-garantir com o seu património – créditos, depósitos, equipamentos e vinho, o valor a garantir;
 - Que a executada verificou um acentuadíssimo decréscimo das suas vendas das suas vendas no ano de 2010;
 - Que não foram praticados por parte da executada quaisquer actos voluntariamente dirigidos à diminuição da sua capacidade patrimonial;
 - Que a insuficiência de meios económicos para a prestação da garantia com que a empresa se debate não advém de uma qualquer dissipação dos bens existentes no seu património, eventualmente derivada de actos de transmissão de elementos do mesmo, mas tão somente do seu diminuto valor;
 - Que requer a isenção da prestação de garantia, com a consequente suspensão do presente processo de execução fiscal, com todas as consequências legais.
- *No entanto, encontra-se a decorrer no Tribunal Judicial de Tondela uma impugnação pauliana, que concerne ao negócio realizado entre A..... Lda e B....., relacionado com alienação de imóvel do património da requerente (Proc. 454/09.0TBTND).*

16. O original do processo de execução fiscal bem como a reclamação, foram enviados ao TAF de Viseu, onde aguarda decisão judicial.

Em conformidade com as instruções emanadas por mail do DSGCT em 20-11-2012, a apreciação de tipo de garantias e isenção, acompanhamento e controlo, passa a ser efectuada, em primeira linha, pela respectiva Direcção de Finanças, no que se refere a Devedores Estratégicos, como é o caso.

É quanto me cumpre informar.

Tondela, 2013-05-30
A funcionária,

[cfr. fls. 1270/1271 do Processo n.º 174/11.5. apenso aos autos].

19. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em 03.06.2013, o Chefe de Serviço de Finanças de Tondela proferiu o despacho com o seguinte teor:

DESPACHO

1. Introdução

A sociedade A....., L^{DA}, contribuinte fiscal como n.º _____, executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados, deduziu Impugnação Judicial — cfr. processo com o n.º 29/11.3BEVIS —, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT, que vai ser ulteriormente decidido.

2. Análise do Pedido

2.1 – De Facto

Em 03/11/2010 foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima Indicado por dívida referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do exercício de 2006, cuja quantia exequenda, na altura, com juros, ascendia a € 193.309,97.

A executada foi citada pessoalmente em 10/11/2010, vindo, depois de confirmada a dedução da Oposição à execução, a requerer, em 03/05/2013, a dispensa de prestação de garantia.

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

Que deduziu, oportunamente, Impugnação Judicial relativamente à liquidação que subjaz à instauração do presente processo de execução fiscal, cujo processo pende no TAF de Viseu e é identificado pelo número 29/11.3BEVIS (cfr. *item 2* da petição de dispensa de prestação de garantia);

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

Que o respectivo Activo Fixo Tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor à Sociedade C..... S. A. (cfr. *itens 13 e ss.* da petição de dispensa de prestação de garantia);

Que não dispõe de bens penhoráveis ou capacidade económico-financeira para a prestação da garantia necessária à suspensão dos presentes autos de execução, encontrando-se, assim, na situação de “manifesta falta de meios económicos” prevista no n.º 4 do artigo 52.º da LGT. (cfr. *item 60* da petição de dispensa de prestação de garantia); e

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. *itens 62 a 84* da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, para o efeito e sob a designação de “Documento n.º 2”, cópia/extracto da Informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante ao ano de 2011; Sob a designação de “Documento 6”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma « C..... S. A. »; Sob a designação de “Documento 7”, cópia de contrato de penhor; Sob a designação de “Documento 8”, cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 9”, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 10”, cópia de contrato de Abertura de Crédito com Hipoteca; Sob a designação de “Documento 11”, cópia de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 12”, cópia de documento de Contrato de Abertura de Crédito com Aval e Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 13”, cópia de Instrumento de constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento 14”, Cópia de documento de Alteração ao Contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e Entrega para Cobrança de Cheques Pré-Datados; Sob a designação de “Documento 15”, cópia de Decisão proferida no Processo n.º 229/05.5TBVLP-C, da Secção Única do tribunal Judicial de Valpaços; Sob a designação de “Documento 16”, Cópia de Decisão proferida no processo n.º 729/05.7TBALR, do Tribunal Judicial de Almeirim; Sob a designação de “Documento 17”, cópia parcial de Decisão proferida no Tribunal Judicial de Armamar; Sob a designação de “Documento 18”, cópia de consulta ao património imobiliária da executada; Sob a designação de “Documento 19”, cópia parcial da declaração modelo 1 de IMI registada sob o n.º 1073768; Sob a designação de “Documento 20”, cópia de pedido, ao, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 04/01/2013; Sob a designação de “Documento 21”, cópia de pedido, à, de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 16/01/2013; Sob a designação de “Documento 22”, cópia de certidão de existência de processos de execução fiscal relativamente à ora executada; Sob a designação de “Documento 23”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 24”, cópia de escritura de Doação e Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 25”, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 26”, cópia de diapositivos respeitantes a apresentação da reestruturação do Grupo A.....; Sob a designação de “Documento 27”, cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 28”, cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2005; Sob a designação de “Documento 29”, cópia de Acordo de Compensação de Créditos.

2.2 – De Direito

a) - A Fundamentação

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

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

Do requerimento de dispensa, não resulta, por um lado, a produção da prova de que a prestação de garantia seja motivadora de prejuízos irreparáveis, nem, por outro, a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens, pressuposto este que **tem necessariamente que ser demonstrado**, quer se verifique prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens.

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

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

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

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

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

3. Conclusão

- A executada é parte legítima no presente petítório, solicitando a isenção dispensa de garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT.
- Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da actuação empresarial ou da respectiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.
- Face ao preceituado pelo n.º 5 do artigo 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, atento o valor da dívida exequenda, a competência para a decisão a proferir sobre o presente pedido está cometida ao Ex.^{mo} Senhor Director de Finanças de Viseu.

4. A proposta de Decisão

4.1 – Face ao explanado, **proponho o indeferimento da pretensão, com os fundamentos anteriormente referidos.**

4.2 – Remeta-se o processado à Direcção de Finanças de Viseu.

Tondela, aos 3 de Junho de 2013.

O Chefe de Finanças,



[cfr. fls 1272/1273 do Processo n.º 174/11.5 apenso aos autos].

20. Em 03.06.2013, o pedido de isenção de prestação de garantia, bem como a informação e despacho do Chefe de Finanças foram enviados para a Direção de Finanças de Viseu, para emissão de parecer.

21. Em 19.07.2013, a Direção de Finanças de Viseu proferiu a informação constante de fls.1276 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos, com o seguinte teor:

“[...]”

INTRODUÇÃO

Para efeitos de apreciação e decisão sobre a **dispensa de prestação de garantia**, nos termos do n.º 5 do art. 170º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o SF de Tondela enviou, através do ofício n.º 1083 de 2013-06-03, ao qual foi atribuída a entrada n.º 11076 de 2013-06-05, o requerimento apresentado pela executada **A.....** LDA., NIPC:, solicitando a dispensa de prestação de garantia no PEF n.º 2704201001012436, nos termos do n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar.

ANÁLISE

I – DA LEGITIMIDADE

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

II – DA TEMPESTIVIDADE

O requerimento acima referido, foi apresentado em 2013-05-03 (entrada 2013E001389832).

A liquidação em cobrança no PEF acima referido, foi impugnada através do processo n.º 29/11.3BEVIS, que deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu em 2011-01-10.

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

III – DOS FACTOS

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

- 1 - O pedido de dispensa de garantia em análise foi efetuado no âmbito do PEF n.º 2704201001012436, instaurado em 2010-11-03 contra a executada **A.....** LDA., NIPC:....., por dívidas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do ano de 2006, pela quantia exequenda de € 193.309,97;
- 2 – Em 2010-11-10, foi efetuada a citação pessoal da executada;
- 3 – Em 2010-12-13 a executada apresentou oposição à execução, à qual foi atribuído o n.º 35/11.8BEVIS do TAF de Viseu, na qual solicitava a dispensa de prestação de garantia alegando, entre outros, que a sua prestação lhe causaria prejuízo irreparável;
- 4 – Em 2011-01-11, a executada e seu mandatária foram notificados do valor da garantia a prestar, no montante de € 251.550,21;

- 5 – Em 2011-01-10, a executada impugnou judicialmente a liquidação através de petição, a qual foi atribuído o n.º 29/11.3BEVIS, ainda pendente no TAF de Viseu;
- 6 – Em 2011-03-01, a executada apresentou o pedido de dispensa de prestação de garantia, alegando prejuízo irreparável;
- 7 – Por despacho do Chefe do SF Tondela de 2011-03-08, foi indeferido o pedido de dispensa de prestação de garantia, tendo a executada e seu mandatário sido notificados em 2011-03-22;
- 8 – Em 2011-04-05, a executada apresentou reclamação nos termos do art. 276º do CPPT, do despacho de indeferido do pedido de dispensa de prestação de garantia, solicitando a subida imediata ao TAF de Viseu, a qual foi enviada para o TAF de Viseu, juntamente com o processo de execução fiscal em 2011-04-12 – processo n.º 174/11.5BEVIS;
- 9 – Em 2012-03-13, foi remetido ao SF Tondela o processo de oposição n.º 35/11.8BEVIS, findo por improcedência;
- 10 – Em 2013-07-17, o Processo de Reclamação n.º 174/11.5BEVIS, juntamente com o PEF, foi devolvido ao SF Tondela, tendo a mesma sido julgada improcedente;
- 11 – Entretanto, quando ainda estava em discussão o despacho de indeferimento da dispensa da garantia datado de 2011-03-18, a executada veio em 2013-05-03 apresentar novo pedido de dispensa de prestação de garantia, agora em análise, alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar;
- 12 – Nesta data, o valor da garantia para efeitos de suspensão da execução, nos termos do art. 169º do CPPT é de € 291.926,60;
- 13 – Através da consulta à aplicação informática SIPE, é possível verificar que a requerente possui 176 possíveis bens penhoráveis registados em seu nome, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de Bens	N.º	Entidades
Outros Valores e Rendimentos	10	Vários
Imóvel	1	U 9231 – freguesia 011003
Créditos	165	Vários

III – DO PEDIDO

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

- A requerente impugnou a liquidação em execução através do processo de impugnação n.º 29/11.3BEVIS, pendente no TAF de Viseu;

- Está em situação de manifesta falta de meios económicos para prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, conforme os seguintes fundamentos:

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

a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia é revelada pela insuficiência de bens penhoráveis da reclamante, conforme decorre do balanço da sociedade, constante da IES de 2010 e IES 2011 e balanço provisório de 2012, que junta em anexo;

b) O ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor às sociedades (que integram o grupo empresarial a que a requerente pertence) C....., SA, NIPC:, D....., SA, NIPC:, B....., SA, NIPC: e E....., SA, NIPC:, penhor esse que foi constituído como garantia, em virtude destas empresas terem recorrido a financiamentos

bancários, destinados a liquidar as responsabilidades da requerente (no montante aproximado de € 22.000.000,00), bem como a financiá-la adicionalmente;

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

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

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

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

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

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

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

3.2 – DA FALTA DE RESPONSABILIDADE PELA INFUFICIÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE BENS:

a) A insuficiência de bens não advém de qualquer dissipação dos bens existentes no património da requerente, mas sim da situação patrimonial que se mantém constante há alguns anos e do facto de os diferentes bens do seu ativo e os seus stocks de vinho já se encontrarem oferecidos como garantia, como descrito anteriormente;

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

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

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

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

3.3 – DO PREJUÍZO IRREPARÁVEL CAUSADO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

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

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

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

O requerimento veio acompanhado dos seguintes documentos:

- 1 – Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação n.º 29/11.3BEVIS;
- 2 – Cópia da Declaração IES do ano de 2011;
- 3 – Cópia da Declaração IES do ano de 2010 (*embora este documento seja referido na petição, não é apresentado*);
- 4 – Cópia do Balanço provisório do ano de 2012 (*embora este documento seja referido na petição, não é apresentado*);
- 5 – Cópias do penhor mercantil datado de 15-02-2011 (*cópia parcial*), mapa de existências a 31/12/2010 anexo e ata n.º 83 da requerente de 15-09-2010;
- 6 – Cópia da ata n.º 54 sociedade **C**..... de 25-01-2011;
- 7 – Cópia do contrato de penhor celebrado em 10-02-2011 entre a sociedade **C**..... e o BANCO SA (.....);
- 8 – Cópia da escritura de abertura de crédito e mútuo com hipoteca, celebrado em 13-04-2011 entre as sociedades (**C**....., **H**..... e a SA (.....);
- 9 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 10-02-2011 entre as sociedades **C**..... **B**..... e;
- 10 – Cópia da escritura de abertura de crédito e hipoteca, celebrada em 16-03-2010 entre as sociedades **C**....., **E**..... e
- 11 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 16-09-2010 entre as sociedades (**C**..... **D**..... e CRL (.....);
- 12 – Cópia do contrato de abertura de crédito, celebrado em 16-09-2010 entre as sociedades **C**..... **D**..... e (.....), com o aval do sócio gerente **F**.....;
- 13 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 29-02-2008 entre **F**..... e a (...);
- 14 – Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 11-04-2011 entre **F**..... e a (...);
- 15 – Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Valpaços, Processo 229/05.5TCVLP;
- 16 – Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Almerim, Processo 729/05.7TBALR;
- 17 – Cópia parcial de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Armamar, processo não identificado;
- 18 – Cópia de *print* do Portal das Finanças, identificando o prédio em nome da requerente;
- 19 – Cópia de Modelo 1 de IMI do prédio urbano 9231 da Gafanha da Nazaré;
- 20 – Cópia da resposta do ... ao pedido de garantia bancária de € 116.474,24, datada de 04-01-2013
- 21 – Cópia do pedido de garantia bancária efetuada ao Crédito Agrícola no valor de € 116.474,24, datada de 16-01-2013
- 22 – Cópia da certidão de situação tributária, emitida pelo SF Tondeia em 19-01-2011;

- 23 – Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa **H.....**, datado 28-12-2005;
- 24 – Cópia da escritura da doação e compra e venda de imóveis da requerente à empresa **H.....**, datada de 14-03-2006;
- 25 – Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa **B.....**, datada de 11-08-2005;
- 26 – Cópia do estudo elaborado pela consultora, de julho de 2002, referente à operação de estruturação do grupo de sociedades de que a requente faz parte;
- 27 – Cópias do extrato da conta 2681130 – **H.....**, entre 01-01-2005 a 31-12-2006 e dos avisos de crédito emitidos pela em 2006/07/26;
- 28 – Cópias do extrato da conta 2681001 – **B.....**, entre 01-01-2005 a 31-12-2006;
- 29 – Cópia acordo de compensação de créditos efetuado entre a requerente e a **B.....**, datado de 11-08-2005;

IV – DA ANÁLISE DO PEDIDO

Nos termos do n.º 5 do artigo 170º do CPPT, a competência para decidir a dispensa de prestação de garantia no presente processo executivo é do Órgão Periférico Regional – Direção de Finanças de Viseu

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

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

Ou

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

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

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

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

- Não possui bens imóveis;
- O ativo tangível encontra-se onerado;
- Os créditos sobre clientes são indispensáveis para a atividade da empresa;
- Apresenta um resultado líquido negativo no ano de 2010, 2011 e 2012;
- Decréscimo das vendas nos últimos anos;
- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que arrastaria a requerente para uma situação de insolvência.

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

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

Mais afirma a requerente que o seu volume de negócios tem sofrido um decréscimo acentuado nos últimos anos, no entanto, através na análise do IES do ano de 2011 é possível verificar que o volume de vendas da requerente é ainda de € 23.125.499,71.

Com tal volume de negócios, é difícil justificar a dificuldade de prestar uma garantia no montante de € 251.550,21.

Relativamente à impossibilidade dos créditos sobre clientes servirem de garantia idónea, tal não parece justificável. Analisando mais uma vez a IES de 2011, podemos verificar que durante o ano de 2011, a requerente apresentou recebimentos de clientes no montante de € 23.949.668,20 (campo A5301 da declaração). Ora tal como é referido na sentença de 24-05-2012, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) no Processo de Reclamação dos Atos do Chefe n.º 82/11.0BEVIS, referente ao indeferimento da dispensa de garantia noutro PEF da requerente, *"não se afigura que a consequência de dar em garantia os bens por si comercializados ou os créditos sobre clientes seja necessariamente essa. (...) leia-se, a atividade comercial ficar paralisada. (...) Tudo dependerá do valor dos bens comercializados bem como dos créditos sobre os clientes, em contraponto com o valor da garantia a prestar. E o que importa é o montante da garantia a prestar nestes autos, e não noutros, pois não se pode hoje avaliar o prejuízo decorrente da prestação da garantia, fazendo um juízo de probabilidade, com base em dados hipotéticos, pois ainda que a recorrente tenha sido notificada para prestar garantia noutros processos, tal não significa que as vá prestar."*

Ora, a situação é em tudo idêntica ao presente caso. Quando uma empresa apresenta volumes de vendas anuais e recebimentos de clientes como os acima referidos, dificilmente consegue ser suportada a ideia de que não consegue prestar uma garantia no montante de € 251.550,21.

Tal ideia é reforçada pelo facto alguns dos clientes com maior volume de vendas, segundo os dados constantes do Anexo O - Mapa Recapitulativo de Clientes da Informação Empresarial Simplificada (IES) do ano de 2011, serem sociedades que fazem parte do grupo económico ao qual pertence a e possuem uma situação económica bastante favorável como é exemplo a sociedade S A; NIPC:, com um volume de vendas de € 2.153.923,00.

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

Quanto à obtenção de uma garantia bancária e a possibilidade de a sua obtenção prejudicar irremediavelmente a posição da requerente perante a banca, tal não se afigura possível, tendo em conta a dimensão tanto da requerente como das suas responsabilidades perante as instituições bancárias.

Conforme a própria requerente afirma na petição as responsabilidades desta perante a banca rondam os € 20.000.000,00, pelo que não se afigura que a prestação de uma garantia do montante em causa (cerca de 1,5%), causasse, só por si a rutura definitiva da requerente com as várias instituições bancárias com que se relaciona e que levasse à sua insolvência.

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

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-nos que os pressupostos da manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 251.550,21 ou o prejuízo irreparável que a sua prestação pudesse causar, não se podem considerar provados.

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

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

Relativamente às vendas dos bens imóveis que constituíram parte importante do seu património, ocorridas durante os anos de 2005 e 2006, (e que foram alvo de 3 impugnações Paulianas por parte do SF de Tondela, em virtude de já existirem dívidas instauradas à data da venda), a requerente alega que os mesmos se integraram num plano de reestruturação do grupo de empresas em que está inserido, idealizado desde o ano de 1999 e estudado desde o ano de 2002. No entanto, os documentos que apresenta não provam que as vendas referidas sejam consequência do estudo elaborado, especialmente porque entre eles decorreram quatro anos. Este facto, aliás foi já dado como não provado, noutras sentenças proferidas em processos de reclamações dos atos do chefe da mesma executada, em situações semelhantes, como é o caso do processo 82/11.0BEVIS já referido.

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

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

CONCLUSÃO

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

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

À consideração superior.

Viseu, 19 de julho de 2013

A TATA Adj. III,

[cfr. fls 1276/1284 do Processo n.º 174/11.5, apenso aos autos]

22. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em 09.08.2013, o Sr. Diretor de Finanças de Viseu proferiu o despacho de indeferimento do pedido de dispensa da garantia.

- cfr. fls. 1275 dos autos do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos.

23. A Reclamante foi notificada do despacho referido no ponto anterior em 14.10.2013. - cfr. fls. 1285 frente e verso do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos.

24. Em 24.10.2013, a Reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. — cfr. fls. 4 e ss. dos autos.

25. Na presente reclamação invocou, *brevitatis causa* o seguinte:

- A violação do direito de audição prévia à decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia;

- A tempestividade do pedido de dispensa de garantia, já que foi apresentado de modo espontâneo e por livre iniciativa, radicando os seus fundamentos na presente manifesta falta de meios económicos com que se depara atualmente, sendo ulteriores, e supervenientes a data de apresentação da impugnação judicial;

- A manifesta falta de meios económicos para a prestação da garantia, pois

- o seu ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor à sociedade C....., S.A constituído em virtude das avultadas responsabilidades que tem perante a banca, na ordem dos 20 milhões de euros e do vencimento simultâneo de muitas dessas responsabilidades lançadas a descoberto nas contas da Reclamante;

- a C..... teve de se financiar junto de instituições bancárias para assumir e garantir as dívidas da Reclamante e as sociedades do grupo tiveram de contra garantir, com o seu património, os financiamentos obtidos pela C..... para ocorrer as responsabilidades e dívidas da Reclamante;

- o próprio sócio gerente garantiu, a título pessoal, alguns dos financiamentos da Reclamante;

- a Reclamante constituiu a favor da C..... um penhor mercantil sobre o conjunto dos bens que compõem o seu ativo, constituído por equipamento obsoleto, de reduzido valor de mercado, bem como do seu maior ativo os seus *stocks* de vinhos;

- os créditos sobre clientes que a Reclamante detém têm-se revelado incobráveis, os poucos créditos que consegue realizar são indispensáveis de forma a obter fundo de manuseio para a sua atividade corrente;

- a Reclamante não é proprietária de quaisquer bens imóveis, nem outros bens que sejam suscetíveis de serem oferecidos em garantia, atravessando uma situação económica difícil;

- a Reclamante tentou obter junto de duas instituições de crédito uma garantia bancária para suspender uns autos de execução fiscal, de montante inferior ao dos presentes autos, tendo os dois pedidos sido indeferidos;

- a Reclamante mantém prestadas garantias, outros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44 €;

- Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excecionais para a obtenção de crédito;

- Que a prestação de garantia lhe causara um prejuízo irreparável, pois,

- a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de manuseio para a sua atividade corrente;

- o acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

- A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

- A reclamação deve ter subida imediata pois só assim se salvaguarda o efeito útil da decisão

- cfr fls 4 e ss dos autos.

Mais se provou que,

26. Por escritura pública de compra e venda, realizada em 11.08.2005 a Reclamante declarou vender à B....., SA., que por sua vez aceitou a venda pelo preço total já recebido de

900.000,00 € o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos, freguesia de Pedroso, concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de 8.174,85 €. — cfr. doc. 25 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls 1097 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

27. Por escritura pública realizada em 28.12.2005 a Reclamante declarou vender à H....., SA., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 1.915.000,00 € os seguintes imóveis: prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de Lageosa do Dão, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 1.128,90 €, pelo valor de 360.000,00 €, prédio urbano, composto de três casas para armazém e atividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de Olhaívo, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de 271.074,70 €, pelo valor de 1.499.000,00 €; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19 — secção M, sito na freguesia de Aldeia Gavinha, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 379,99 €, pelo valor de 56.000,00 €. — cfr. doc. 23 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1086 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

28. Por escritura pública de doação e compra e venda realizada em 14.03.2006, F..... e G..... declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m² do prédio rústico omissis mas atualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo o valor de 249,00 € a Reclamante declarou vender a H....., SA, que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 860.000,00 €, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de 144.000,00 €, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés-do-chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m e a descoberta a 1089,40 m² — cfr. doc 24 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls 1090 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

29. As alienações referidas em 24, 25 e 26 *supra* ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a Reclamante se insere. — cfr. doc. 26 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1101 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

30. Em 29.02.2008 F..... e esposa constituíram hipoteca a favor da, SA sobre os imóveis m.i. a fls 628 e ss dos autos para garantia do capital máximo de 3.750.000,00 €, juros, sobretaxa e despesas, emergentes do contrato de prestação de garantia bancária a favor do Serviço de Finanças de Tondela, até ao valor de 3.131.919,55 € e 93.574,82 €, celebrado entre esta instituição bancária e a Reclamante — cfr. doc. 13 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1042 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

31. Em 16.03.2010, a C..... celebrou contrato de abertura de crédito - mútuo com hipoteca com a, C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 1.500.000,00 € no âmbito e para garantia do qual a, S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel mi. a fls. 1017 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos. — cfr. doc. 10 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 1013 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

32. Em 16.09.2010 a C..... celebrou contrato de abertura de crédito com aval e hipoteca autónoma com a, C.R.L pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 2.400.000,00 €, titulado por uma livrança em branco subscrita pela C..... e avalizada por F....., no âmbito e para garantia do qual a D....., SA constituiu uma hipoteca sobre o imóvel mi. a fls. 1039 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos. cfr. doc. 12 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls 1031 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

33. Em meados de 2010, a Reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da Reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas.

34. Em reunião da assembleia geral da C....., SA, doravante C....., de 25.01.2011 foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco, SA. no valor de 9.650.000,00 € destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da Reclamante e afetação de um depósito à ordem no valor de USD 7.000.000,00 de que a C..... é titular naquele Banco para garantia do montante de 4.800.000,00 € de que a Reclamante e devedora aquele Banco, acrescido ao financiamento de 6.500.000,00 € que a C..... obteve junto da para garantir as responsabilidades da Reclamante junto daquela entidade, para o qual a C..... “*terá de*

recorrer a constituição de hipotecas por parte das suas participadas B..... SA D..... SA e E..... SA sobre imóveis propriedade destas” e, em contrapartida da qual a Reclamante “obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórios, comissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, B....., SA., D....., SA., e E....., SA., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos”- cfr doc 6 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 939 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

35. Em 10.02.2011 a C..... constituiu a favor do Banco, S.A., doravante, penhor sobre o depósito a prazo de que é titular naquele Banco, no valor de 7.000.000,00 USD, para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pela C..... perante o Banco até ao limite de 5.280.000,00 €, nomeadamente o contrato de crédito, sob a forma de empréstimo, no montante de 4.800.000,00 €, contraído nessa data. — cfr. doc. 7 junto com o requerimento de dispensa de garantia apresentado no Serviço de Finanças (fls. 942 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

36. Na mesma data a C..... e o celebraram contrato de empréstimo pelo qual aquele Banco concedeu à C..... um financiamento no montante de 9.200.000,00 € destinado a liquidar as responsabilidades enquanto avalista da Reclamante. — cfr. doc. 9 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 979 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS apenso aos presentes autos).

37. Para garantia do contrato referido no ponto anterior a C..... subscreveu uma livrança em branco avalizada por F..... e F..... e esposa e B....., SA constituíram a favor do hipoteca sobre os imóveis. — cfr. doc. 9 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 979 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

38. Em 15.02.2011 a Reclamante constituiu a favor de C....., D....., SA, B....., SA, E....., S.A., penhor mercantil sobre os bens m. a fls 917 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos a saber *stocks* de vinho e equipamentos, com os valores totais, respetivamente, de 23.256.049,36 € e 931.725,10 € estabelecendo entre o mais que,

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

a) Perante a (.....):

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

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

b) Perante o (Banco SA):

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

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

5º Adicionalmente a garantida C..... Sa garantiu perante o por afectação de um depósito de 7.000.000,00 USD de que é titular naquele

banco, o montante de 4.800.000,00 € de que a obrigada ali é também devedora. -----

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

7º - A obrigada é dona e legítima proprietária dos bens referidos anteriormente, atribuindo-lhes o valor global de € 24.187.774,46. -----

8º - Os bens atrás referidos encontram-se livres de ónus ou encargos, e manter-se-ão nas instalações da obrigada. -----

9º - As responsabilidades abrangidas pelo presente penhor são todas as emergentes dos citados financiamentos e ainda de todo e qualquer aval que a garantida **C.....**, Sa, haja prestado ou venha a prestar a favor da obrigada. -----

10º - A obrigada ficará fiel depositária dos bens dados de penhor às garantidas, obrigando-se a conservar os bens ora dados em penhor, não podendo alienar, modificar, destruir ou desmanchar os bens empenhados sem autorização escrita das garantidas. -----

11º - A obrigada pode, todavia, manusear os stocks de vinha empenhados procedendo a sua venda, desde que adquira novos vinhos em substituição dos vendidos e não diminua a quantidade global dada de penhor, ficando os vinhos adquiridos a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. -----

12º - Do mesmo modo não poderá empenhar novamente aqueles bens sem que no novo contrato se mencione, expressamente, a existência deste penhor. -----

13º - No caso de sobrevir acordo escrito para a substituição de qualquer dos bens entregues em garantia, o que substituir ficará a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor. -----

14º - Sem embargo do referido nas cláusulas 7ª e seguintes, as garantidas ficam com inteira disponibilidade dos bens empenhados, podendo, consequentemente, e em qualquer ocasião, levantá-los do local onde se encontram e proceder em relação aos mesmos pela forma que melhor houver para defesa dos seus interesses. -----

39. Em 19.01.2011 a Reclamante tinha pendentes vários processos de execução fiscal, nos quais é cobrado coercivamente o valor total de 35.073.038,61 €, correspondente a 29.517726,21 € a quantia exequenda, 5.251.654,61 € a juros de mora e 303.657,038 € de custas.

40. No âmbito desses processos de execução fiscal a Reclamante prestou as seguintes garantias: garantia bancária no valor de 93.574,82 € (execução fiscal n.º 2704200701014617); garantia bancária no valor de 3.131.919,55 € (execução fiscal n.º 2704200701014625); outras garantias no valor de 152.878,29 € (execução fiscal n.º 2704200401002570), 670.000,00 € (execução fiscal n.º 2704200501017586) e 2.094,78 € (execução fiscal n.º 2704200801001949)

41. Em 11.04.2011 a Reclamante reforçou a garantia prestada no âmbito de contrato de abertura de crédito em conta corrente e entrega para cobrança de cheques pré-datados, celebrado em 01.12.2007, com a no valor reforçado de 12.000.000,00 €, mediante penhor de crédito no valor de 3.250.000,00 € sobre conta de depósito a prazo naquele Banco da C..... - cfr. doc. 14 junto com o requerimento de dispensa de garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1049 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

42. Em 13.04.2011 a C..... celebrou contrato de abertura de crédito — mútuo com hipoteca com a, pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu empréstimo até ao montante de 3.250.000,00 €, pelo prazo de 6 meses, no âmbito do qual a H....., SA constituiu uma hipoteca sobre os imóveis m.i a fls 949 e ss do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos, com o valor de 3.650.000,00 € para garantia do capital mutuado, juros e despesas, e titulado por uma livrança em branco subscrita pela C..... e avalizada por F..... - cfr. doc. 8 junto com o pedido de dispensa de garantia entregue no Serviço de Finanças a fls. 944 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos.

43. Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

04-A		BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes	
ACTIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
Activo não corrente		(1)	(2)
AS101	Activos fixos tangíveis (N, S, M)	737.792,25	819.877,72
AS102	Propriedades de investimento (N, S)		
AS103	Goodwill (N, S)		
AS104	Activos intangíveis (N, S, M)	99.237,01	8.987,01
AS105	Activos biológicos (N, S)		
AS106	Participações financeiras - método de equivalência patrimonial (N, S)	266.605,99	266.605,99
AS107	Participações financeiras - outros métodos (N, S)	2.493,99	2.493,99
AS108	Accionistas/sócios (N, S, M)	718.219,37	540.000,00
AS109	Outros activos financeiros (N, S)	0,00	
AS110	Activos por impostos diferidos (N, S)		
AS111	Investimentos financeiros (utilização embutida pelas empresas controladas e inter-relacionadas) (S, M)		
AS122	SOMA	1.824.348,61	1.637.964,73
Activo corrente			
AS113	Inventários (N, S, M)	23.994.517,32	25.345.370,65
AS114	Activos biológicos (N, S)		
AS115	Clientes (N, S, M)	28.380.941,77	40.743.857,30
AS116	Adiantamentos a fornecedores (N, S)		
AS117	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	1.489.076,64	1.553.134,39
AS118	Accionistas/sócios (N, S)	2.188.776,69	2.111.689,51
AS119	Outras contas a receber (N, S)	9.481.849,82	11.870.813,68
AS120	Diferimentos (N, S, M)	5.652.435,81	5.488.425,82
AS121	Activos financeiros deidos para negociação (N, S)	5.000,00	5.000,00
AS122	Outros activos financeiros (N, S)		
AS123	Activos não correntes deidos para venda (N, S)		
AS124	Outros activos correntes (M)		
AS125	Caixa e depósitos bancários (N, S, M)	161.313,68	767.213,89
AS126	SOMA	74.363.910,63	87.985.505,24
AS127	TOTAL DO ACTIVO	75.188.259,24	89.623.469,97
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
AS130	Capital realizado (N, S, M)	2.600.000,00	2.600.000,00
AS131	Ações (quotas) próprias (N, S)		
AS132	Outros instrumentos de capital próprio (N, S, M)		
AS133	Prémios de emissão (N, S)		
AS134	Reservas legais (N, S, M)	277.267,68	276.991,98
AS135	Outras reservas (N, S, M)	3.805.223,32	3.805.472,32
AS136	Resultados transferidos (N, S, M)	-1.385.077,59	-32.049,99
AS137	Ajustamentos em activos financeiros (N, S)	33.666,07	-22.175,05
AS138	Excedentes de revalorização (N, S)	841.693,62	841.693,62
AS139	Outras variações no capital próprio (N, S, M)	249,00	
AS140	SOMA	5.972.302,10	7.469.932,07
AS141	Resultado líquido do período (N, S, M)	-1.204.801,47	8.531,99
AS142	Dividendos antecipados (N, S, M)		
AS143	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	4.767.500,63	7.478.464,06
PASSIVO			
Passivo não corrente			
AS144	Provisões (N, S, M)		
AS145	Financiamentos obtidos (N, S, M)	4.070.036,15	11.000.000,00
AS146	Responsabilidades por beneficiários pós-emprego (N, S)		
AS147	Passivos por impostos diferidos (N, S)		
AS148	Outras contas a pagar (N, S, M)	4.109.956,80	5.804.381,10
AS149	SOMA	8.179.992,95	16.804.381,10

Passivo corrente				
A5146	Fornecedores	(N, S, M)	20.537.159,94	15.837.348,69
A5149	Adiantamentos de clientes	(N, S)	2.709.776,98	6.123.523,00
A5150	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	88.995,81	123.009,87
A5151	Acionistas/sócios	(N, S)		6.756,18
A5152	Financiamentos obtidos	(N, S)	25.432.051,42	24.054.238,96
A5153	Outras contas a pagar	(N, S)	11.456.960,34	18.582.629,55
A5154	Diferimentos	(N, S, M)	4.802,06	494.841,17
A5155	Passivos financeiros deidos para negociação	(N, S)	300,00	300,00
A5156	Outros passivos financeiros	(N, S)		20.977,39
A5157	Passivos não correntes deidos para venda	(N, S)		
A5158	Outros passivos correntes	(M)		
A5159		SOMA	60.230.046,55	65.243.624,81
A5160	TOTAL DO PASSIVO		68.410.038,50	82.048.005,91
A5161	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO		73.178.259,14	89.523.468,97

Comprovante IES - IN - 500330741201012701-0178-31

Página 5 de 6

44. do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2011, consta o seguinte:

04-A BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes				
ATIVO			PERÍODOS	
			N	N-1
Activo não corrente			(1)	(2)
A5101	Activos fixos tangíveis	(N, S, M)	606.539,35	
A5102	Propriedades de investimento	(N, S)		
A5103	Goodwill	(N, S)		
A5104	Activos intangíveis	(N, S, M)	94.487,01	
A5105	Activos biológicos	(N, S)		
A5106	Participações financeiras - método de equivalência patrimonial	(N, S)		
A5107	Participações financeiras - outros métodos	(N, S)		
A5108	Acionistas/sócios	(N, S, M)	3.968.219,37	
A5109	Outros activos financeiros	(N, S)	212.594,62	
A5110	Activos por impostos diferidos	(N, S)		
A5111	Investimentos financeiros (relacionados com seguros e previdência)	(N, M)		
A5112		SOMA	4.881.840,35	0,00
Activo corrente				
A5113	Inventários	(N, S, M)	16.650.163,19	
A5114	Activos biológicos	(N, S)		
A5115	Clientes	(N, S, M)	22.216.619,71	
A5116	Adiantamentos a fornecedores	(N, S)		
A5117	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	332.210,62	
A5118	Acionistas/sócios	(N, S)	2.093.161,59	
A5119	Outras contas a receber	(N, S)	11.905.485,71	
A5120	Diferimentos	(N, S, M)	7.465.512,11	
A5121	Activos financeiros deidos para negociação	(N, S)		
A5122	Outros activos financeiros	(N, S)		
A5123	Activos não correntes deidos para venda	(N, S)		
A5124	Outros activos correntes	(M)		
A5125	Caixa e depósitos bancários	(N, S, M)	377.468,09	
A5126		SOMA	61.040.621,02	0,00
A5127	TOTAL DO ACTIVO		65.922.461,37	0,00
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
CAPITAL PRÓPRIO				
A5128	Capital realizado	(N, S, M)	2.600.000,00	
A5129	Ações (quotas) próprias	(N, S)		
A5130	Outros instrumentos de capital próprio	(N, S, M)		
A5131	Prêmios de emissão	(N, S)		
A5132	Reservas legais	(N, S, M)	277.267,68	
A5133	Outras reservas	(N, S, M)	3.805.223,32	
A5134	Resultados transferidos	(N, S, M)	-2.922.497,86	
A5135	Ajustamentos em activos financeiros	(N, S)	33.666,07	
A5136	Excedentes de reavaliação	(N, S)	841.693,62	
A5137	Outras variações no capital próprio	(N, S, M)	219,00	
A5138		SOMA	4.635.601,83	0,00
A5139	Resultado líquido do período	(N, S, M)	-2.247.010,61	
A5140	Dividendos antecipados	(N, S, M)		
A5141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		2.388.591,22	0,00
PASSIVO				
Passivo não corrente				
A5142	Provisões	(N, S, M)		
A5143	Financiamentos obtidos	(N, S, M)	1.331.310,50	
A5144	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	(N, S)		
A5145	Passivos por impostos diferidos	(N, S)		
A5146	Outras contas a pagar	(N, S, M)	27.768.865,81	
A5147		SOMA	29.100.176,31	0,00
Passivo corrente				
A5148	Fornecedores	(N, S, M)	6.186.229,21	
A5149	Adiantamentos de clientes	(N, S)	3.247.069,75	
A5150	Estado e outros entes públicos	(N, S, M)	171.966,54	
A5151	Acionistas/sócios	(N, S)	68.770,00	
A5152	Financiamentos obtidos	(N, S)	10.951.697,23	
A5153	Outras contas a pagar	(N, S)	13.808.161,11	
A5154	Diferimentos	(N, S, M)		
A5155	Passivos financeiros deidos para negociação	(N, S)		
A5156	Outros passivos financeiros	(N, S)		
A5157	Passivos não correntes deidos para venda	(N, S)		
A5158	Outros passivos correntes	(M)		
A5159		SOMA	34.433.693,84	0,00
A5160	TOTAL DO PASSIVO		63.533.870,15	0,00
A5161	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO		65.922.461,37	0,00

Comprovante IES - IN - 500330741201012701-0178-31

Página 6 de 6

[cfr. doc. 2 junto com o pedido de dispensa de garantia, entregue no Serviço de Finanças (fls. 1053 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

45. Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2012, consta o seguinte:

Q4-A		BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes	
ATIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Ativo não corrente			
A5101	Ativo financeiro	(N, S, M)	492.707,42
A5102	Propriedade de investimento	(N, S)	
A5103	Ativo intangível	(N, S)	
A5104	Ativo intangível	(N, S, M)	89.737,01
A5105	Ativo intangível	(N, S)	
A5108	Participação financeira - a longo prazo	(N, S)	
A5107	Participação financeira - a curto prazo	(N, S)	
A5106	Ativo financeiro	(N, S, M)	3.968.219,37
A5109	Ativo financeiro imobilizado	(N, S)	162.364,24
A5110	Ativo financeiro disponível	(N, S)	
A5111	Ativo financeiro imobilizado - depreciação acumulada	(N, S, M)	
A5112	Ativo financeiro	(N, S, M)	4.713.028,04
Ativo corrente			
A5113	Inventário	(N, S, M)	10.356.684,28
A5114	Ativo financeiro	(N, S)	
A5115	Clientes	(N, S, M)	25.413.495,57
A5116	Adiantamentos a terceiros	(N, S)	
A5117	Estado e outros ativos financeiros	(N, S, M)	486.385,66
A5118	Ativos financeiros	(N, S)	477.834,40
A5119	Ativos financeiros disponíveis	(N, S)	17.774.924,82
A5120	Diferimento	(N, S, M)	8.674.842,34
A5121	Ativo financeiro devido para negociação	(N, S)	
A5122	Ativo financeiro disponível	(N, S)	
A5123	Ativo financeiro devido para venda	(N, S)	
A5124	Ativo financeiro	(M)	
A5125	Outros depósitos bancários	(N, S, M)	79.154,09
A5126	Ativo financeiro	(N, S, M)	63.763.371,16
A5127	TOTAL DO ACTIVO		68.476.399,20
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
A5128	Capital autorizado	(N, S, M)	2.600.000,00
A5129	Ativo financeiro	(N, S)	
A5130	Ativo financeiro disponível	(N, S, M)	3.300.000,00
A5131	Prêmio de emissão	(N, S)	
A5132	Reserva legal	(N, S, M)	277.267,68
A5133	Outras reservas	(N, S, M)	3.805.223,32
A5134	Ativo financeiro disponível	(N, S, M)	-5.424.322,36
A5135	Adiantamento em ativo financeiro	(N, S)	33.666,07
A5136	Excesso de reservas	(N, S)	841.693,62
A5137	Ativo financeiro disponível	(N, S, M)	249,00
A5138	Ativo financeiro	(N, S, M)	5.433.777,33
A5139	Ativo financeiro disponível	(N, S, M)	-2.588.819,04
A5140	Diferimento	(N, S, M)	
A5141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		2.844.958,29
PASSIVO			
Passivo não corrente			
A5142	Provisão	(N, S, M)	
A5143	Adiantamento devido	(N, S, M)	3.223.100,58
A5144	Ativo financeiro disponível	(N, S)	
A5145	Passivo financeiro disponível	(N, S)	
A5146	Ativo financeiro disponível	(N, S, M)	32.168.325,65
A5147	Passivo financeiro	(N, S, M)	35.391.426,23
Passivo corrente			
A5148	Ativo financeiro	(N, S, M)	5.089.595,73
A5149	Adiantamentos de clientes	(N, S)	7.127.145,48
A5150	Estado e outros ativos financeiros	(N, S, M)	61.565,53
A5151	Ativo financeiro	(N, S)	65.299,79
A5152	Adiantamento devido	(N, S)	6.763.586,66
A5153	Ativo financeiro disponível	(N, S)	10.532.821,49
A5154	Diferimento	(N, S, M)	
A5155	Ativo financeiro devido para negociação	(N, S)	
A5156	Ativo financeiro disponível	(N, S)	
A5157	Passivo financeiro devido para venda	(N, S)	
A5158	Ativo financeiro disponível	(M)	
A5159	Ativo financeiro	(N, S, M)	30.240.014,68
A5160	Ativo financeiro	(N, S, M)	65.631.440,91
A5161	TOTAL DO PASSIVO		68.476.399,20

[doc. 1 junto com a petição inicial].

46. Consta do balanço provisório da Reclamante reportado a 30.09.2012:

BALANÇO PROVISÓRIO EM 30 DE SETEMBRO DE 2012		
Rubricas	Notas	2012
ACTIVO		
Activo não corrente		
Activos fixos tangíveis	6	606.539,35 €
Activos Intangíveis		94.487,01 €
Participações financeiras (método de equivalência patrimonial)		210.100,63 €
Participações financeiras (outros métodos)		2.493,99 €
Accionistas / Sócios	9	3.968.219,37 €
Activos não correntes detidos para venda		- €
Subtotal		4.881.840,35 €
Activo corrente		
Inventários	7	8.885.835,35 €
Clientes	9	18.117.809,72 €
Estado e outros entes públicos		509.495,78 €
Accionistas/Sócios	9	6.087.009,35 €
Outras contas a receber	9	10.062.820,89 €
Diferimentos		8.325.536,24 €
Activos financeiros detidos para negociação		- €
Caixa e depósitos bancários	4	71.329,14 €
Subtotal		52.059.836,47 €
Total do activo		56.941.676,82 €
Capital Próprio e Passivo		
Capital Próprio		
Capital realizado	10	2.600.000,00 €
Reservas legais	10	277.267,68 €
Outras reservas	10	3.805.223,32 €
Resultados transitados	10	5.183.879,24 €
Ajustamentos em activos financeiros	10	33.666,07 €
Excedentes de revalorização	10	841.693,62 €
Outras variações de capital próprio		249,00 €
Subtotal		2.374.220,45 €
Resultado líquido do exercício	12	744.272,29 €
Total do capital próprio		1.629.948,16 €
PASSIVO		
Passivo não corrente		
Financiamentos obtidos		1.331.310,50 €
Outras contas a pagar	9	33.594.354,66 €
Subtotal		34.925.665,16 €
Passivo corrente		
Fornecedores	9	1.174.553,01 €
Adiantamentos de clientes	9	- €
Estado e outros entes públicos		327.400,67 €
Accionistas/Sócios	9	68.770,00 €
Financiamentos obtidos		10.319.820,05 €
Outras contas a pagar	9	8.495.519,77 €
Passivos financeiros detidos para negociação		- €
Outros Passivos financeiros		- €
Diferimentos		- €
Subtotal		20.386.063,50 €
Total do Passivo		55.311.728,66 €
Total do capital próprio e do passivo		56.941.676,82 €

47. A rubrica de ativos fixos intangíveis do balanço da Reclamante no ano de 2010, no valor de 737.792,25 €, no ano de 2011 de 606.539,35 € e no ano de 2012 de 492.707,42 € abrange equipamento básico e benfeitorias feitas nos armazéns.

48. Em datas que não foi possível apurar, a A..... reclamou créditos de clientes, nos respetivos processos de insolvência, que ascendem a mais de cinco milhões de euros. — cfr. docs. 15 e 16 juntos com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1053 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

49. Através de ofício datado de 04.01.2013, o Banco comunicou à aqui Reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,27 €, não colheu aprovação. — cfr. doc. 20 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1067 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

50. Através de ofício datado de 16.01.2013, a comunicou à aqui Reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,24 €, a favor da Fazenda Pública não foi aprovado — cfr. doc 21 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls 1068 do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

51. A Reclamante é detentora de um direito de superfície sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Gafanha da Nazaré, Ílhavo, com o artigo U-9231. -cfr. docs. 18 e 19 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1065 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos).

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

53. A Reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade e giro comercial.

54. No ano de 2011, a Reclamante teve um volume de negócios na ordem dos 23.000.000,00 €, em 2012 de 30.900.000,00 € e em 2013 de 25.000.000,00 €.

De Direito:

Perante a factualidade dada como provada o mº juiz “a quo julgou improcedente a reclamação da recorrente relativa aos pedidos de dispensa de prestação de garantia, e de procedência do vício de preterição de audição prévia do contribuinte, com todas as consequências legais.

A recorrente não se conforma com esta decisão e sustentando que a dispensa ou não dispensa da prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução fiscal em curso é um acto materialmente administrativo a não audição prévia do executado antes do despacho de indeferimento da prestação da garantia é violadora do direito de participação consagrado no artigo 267/5 da CRP e explicitado no artigo 60 da LGT.

Tendo em conta o referido e sintetizando o teor das conclusões de recurso adianta-se desde já que a única questão que importa analisar é se a não audição das recorrente antes da decisão do indeferimento do pedido de prestação da garantia era ou não dispensável face ao preceituado no artigo 60 da LGT.

Esta situação foi já objecto de várias decisões deste Supremo Tribunal.

A corrente jurisprudencial maioritária vai no sentido de que a dispensa de garantia para efeitos de suspensão da execução fiscal em curso prevista no artigo 53 da LGT sendo um acto da competência do órgão da execução fiscal por força do disposto no artigo 170 do CPPT é um acto materialmente administrativo proferido em sede do processo judicial de execução fiscal, nos termos do disposto também nos nºs 1 e 2 do artigo 103 da LGT passível de reclamação como estipula o artigo 276 do CPPT. Sendo este acto administrativo tributário uma decisão que indefere um pedido do contribuinte a audição prévia do contribuinte seria em princípio obrigatória ex vi do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60 da LGT.

Dispõe o artigo 60 da LGT:

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

a) Direito de audição antes da liquidação;

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

Todavia sobre a dispensa de tal formalidade dispõe igualmente o n.º 2 do mesmo É dispensada a audição:

a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;

b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

O artigo 60 da LGT concretiza o princípio constitucional do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes digam respeito consagrado no n.º 5 do artigo 267 da CRP.

No caso dos autos resulta do probatório que a Administração Tributária não procedeu à audiência prévia da Recorrente apesar de os serviços de Finanças de Tondela na informação prévia à decisão serem de opinião haver lugar ao princípio de participação nos termos do artigo 60.º da LGT.

Porém o chefe de Finanças considerou ser dispensável tal formalidade legal por a decisão a proferir apreciar e ter como base factual apenas os dados apresentados pelo reclamante limitando-se a subsumi-los à lei.

O direito de audiência não é um direito absoluto no sentido de que sempre e em qualquer circunstância o interessado, in casu, o contribuinte, tenha que ser ouvido no âmbito do procedimento, por não assumir a audiência prévia, de acordo com a doutrina e jurisprudência dominantes, natureza de direito fundamental.

De facto o direito de participação não decorre directamente do artigo 267 n.º 4 da CRP. O que decorre deste preceito constitucional é a obrigação de o legislador disciplinar todo o procedimento administrativo de modo a que esta exigência de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes respeitem seja sempre assegurada.

Mas o modo e a forma de tal exercício foi cometida também ao legislador ordinário.

E o mesmo preceito não estipula que a não realização da audiência prévia determine sempre a invalidade do acto ou decisão tomada com omissão de tal formalidade.

O artigo 60 da LGT ao consagrar o princípio da participação dos contribuintes nas decisões que lhes digam respeito é também uma manifestação do princípio do contraditório.

De facto no direito Tributário o direito de participação, face à natureza ablativa do mesmo e à litigiosidade potencial de tal direito que o princípio do inquisitório pode incrementar, assume uma função garantística de defesa do contribuinte onde o princípio do contraditório assume maior relevância.

No caso dos autos não se pode minimamente afirmar que essa função garantística tenha sido lesada com a omissão dessa formalidade legal.

Não se pode efectivamente afirmar que a dispensa de audiência decorra directamente do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 60 da LGT até porque a decisão do pedido lhe não foi favorável.

Mas tal não significa que essa dispensa se não imponha do mesmo modo, desde que tal se justifique, por se considerar que do procedimento em análise se pode concluir que o princípio constitucional da participação do contribuinte não foi violado.

A interpretação restritiva que a recorrente sustenta da existência de preterição de formalidade por tal dispensa não estar prevista na lei não pode em caso algum deixar de ter em consideração os princípios interpretativos decorrentes do artigo 9º do Código Civil e 11/1 da LGT, designadamente tem de atender também ao espírito da lei.

Ora embora a decisão tenha sido desfavorável à recorrente o certo é que ela tem como base factual apenas os dados por si apresentados.

No caso que analisamos a dispensa de audiência do contribuinte face à sua natureza garantística primordial só se mostrará justificada sendo mesmo imposta por lei que proíbe a prática de actos inúteis caso tenha sido oportunamente assegurado ao contribuinte toda a possibilidade de intervir e apresentar as suas razões bem como não haja necessidade de assegurar e de exercer o contraditório, finalidades visadas pelo princípio constitucional da participação e reguladas no artigo 60 da LGT e 267/5 da CRP.

Mas no caso em apreço, reitera-se é apenas a factualidade apresentada pela recorrente que constitui o pressuposto fáctico do indeferimento estando assegurado recurso da decisão que sobre o mesmo recaia e sendo assim dalguma forma teve a recorrente oportunidade de exercer o seu direito de audiência neste procedimento anterior à decisão.

Tratando-se de procedimento autónomo a lei impunha a audiência prévia do contribuinte antes de proferida decisão.

No caso dos autos a fundamentação da dispensa pela AT assenta no na audiência se mostrar desnecessária.

Esta fundamentação é em nosso entender manifestamente suficiente para justificar neste caso a dispensa de tal imposição legal pois não tendo sido levados em conta na decisão recorrida outros elementos que não fossem os apresentados pela recorrente a função de garantia e de defesa função primordial de tal imposição em direito fiscal e expressão da exigência do princípio constitucional da participação imposto pelo artigo 267/5 da CRP encontra-se plenamente assegurada.

Concorda-se assim com Lima Guerreiro quando resume no mesmo sentido a sua posição que mais tarde estaria subjacente à alteração legal do artigo 60 da LGT *“O direito de audiência é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento.”*

Pelo que se julga não verificada a invocada preterição legal de audiência prévia da recorrida razão pela qual se nega provimento ao recurso.

A que acresce a natureza urgente deste procedimento.

Essa urgência deriva da fixação pelo artigo 170 do CPPT dos prazos curtos para decisão deste procedimento.

E estando nós em presença de um acto materialmente administrativo praticado em processo judicial acto que a lei impõe se decida com urgência há que atender como fez a sentença recorrida e bem ao preceituado no artigo 103 do Código de Procedimento Administrativo que na alínea a) do n.º 1 dispensa a audição dos interessados quando a decisão seja urgente.

Pelas razões expostas consideramos não assistir razão à recorrente.

A não audição da executada por justificada não constitui por isso preterição de formalidade violadora do princípio de participação consagrado no artigo 267/4 da CRP e explicitado/regulado entre outros no artigo 60 da LGT.

No mesmo sentido e sobre situações idênticas se pronunciaram já vários arestos da Secção do Contencioso Tributário do STA entre os quais o citado no parecer do Mº Pº neste recurso.

E também o acórdão do STA de 08/04/2015 in processo 0334/15 que com a devida vénia passamos a transcrever na parte que ao caso interessa:

“Da sentença recorrida resulta que a Recorrente apresentou em 26/11/2012 um pedido de dispensa de prestação de garantia, o qual foi indeferido pelo senhor chefe de finanças através de despacho de 08/10/2013, por considerar que não se encontravam demonstrados quaisquer dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia. Mais resulta da sentença recorrida que a referida decisão de indeferimento foi proferida pelo órgão de execução fiscal sem previamente a Recorrente ter sido chamada a pronunciar-se antes da prática do acto reclamado.

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

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

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

Com efeito:

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

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

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

E a decisão foi no sentido de estarmos perante um procedimento tributário enxertado no processo de execução fiscal, «uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tri-

butária, de dispensar ou não o sujeito passivo de lhe prestar uma garantia que assegure o pagamento da dívida exequenda e do acrescido face a situações de prejuízo irreparável ou de manifesta falta de meios económicos que o executado tem de alegar e documentar perante si e que a ela caberá avaliar».

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

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

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

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

Sendo a posição do ora relator ainda mais redutora conforme expresso no seu voto de vencido por consideração da natureza judicial do processo de execução fiscal como decorre do art.º 103.º n.º 1 da LGT sendo que por outro lado o n.º 4 do art.º 23.º da Lei LGT impõe o direito de audição antes do despacho de reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, constituindo esta imposição uma excepção à regra de que nos processos de natureza judicial não cumpre observar o disposto no art.º 60.º da LGT, e por isso o legislador exprimiu-a em letra de lei o que está em harmonia com todo o sistema uma vez que o responsável subsidiário é um ente exterior ao processo executivo até ao momento da reversão entendendo-se, perfeitamente, que deva ser ouvido previamente, antes de revertido, para que possa apresentar elementos que obstem à prática deste acto, com efeitos jurídicos gravosos na sua esfera jurídica.

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

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

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

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

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

Decisão

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Julho de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Maria Benedita Urbano* — *Maria do Céu Neves*.

Acórdão de 5 de Agosto de 2015.

Assunto:

Arresto. Apreensão de Bens. Insuficiência de Bens. Indicação Complementar de Bens. Presunção de Justo Receio.

Sumário:

- I — Apesar de a lei impor, no procedimento cautelar de arresto, a indicação, logo no requerimento inicial, dos concretos bens a apreender, tal não impedirá, mesmo após ter sido decretado o arresto por sentença transitada em julgado, a indicação de outros bens no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente designados, não sendo necessário alegar e provar novamente os requisitos da decretação da providência cautelar.*
- II — Estando em causa execução fiscal, desde logo, por IVA e IRS, (vide certidões de dívida cuja cópia consta de fls. 42 a 49 dos autos) relativamente ao requisito do justo receio era ponderável no caso, como foi na sentença que decretou o arresto, a presunção a que alude o n.º 5 do art.136º e 214.º, n.º 2, ambos do CPPT.*

Processo n.º 832/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

1 RELATÓRIO

1.1 O Representante da Fazenda Pública, nos termos dos artigos 214º do Código de Procedimento e Processo Tributário (C.P.P.T.) e do artigo 51º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) requereu, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, o arresto contra:

A....., alegando para tanto, em súmula, que tendo sido decretada a insolvência da sociedade devedora originária, irá ser revertida a dívida em causa nos autos contra a arrestada e que se verifica justo receio de insolvência da executada ou ocultação ou alienação dos bens. Concluiu, pedindo a procedência do presente processo cautelar e, sequentemente, o decretamento do arresto.

Por sentença, datada de 14 de Abril de 2015, julgou-se procedente o requerimento e, sequentemente, ordenado o arresto dos imóveis requeridos bem como o arresto dos créditos requeridos nas instituições bancárias sediadas em território português de que a Requerida seja titular, até ao montante suficiente para garantir a dívida tributária; Por outro lado, a Administração Tributária foi autorizada a proceder a todos os atos e diligências necessárias à execução efectiva da presente providência de arresto.

1.2 Posteriormente, veio a Fazenda Pública requerer, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a fls. 268 e 269 dos autos, o **reforço do arresto** do vencimento da requerente A.....

Por despacho proferido a 12 de Outubro de 2015, a fls. 287 a 289, o requerido arresto do vencimento da requerida A..... **foi indeferido**.

1.3 O representante da Fazenda Pública, notificado de Doute Despacho de indeferimento e, com ele não se conformando, vem dele interpor recurso para o Supremo Tribunal Administrativo — Secção do Contencioso Tributário, o qual foi admitido, a fls. 306 dos autos, nos termos do disposto no artigo 629º, n.º 3, alínea c) do CPC, ex vi do artigo 2º do CPPT.

1.4 A Fazenda Pública apresentou alegações com **conclusões do seguinte teor:**

A. Vem o presente recurso interposto do Doute Despacho que indeferiu o pedido de reforço do arresto sobre o património da requerida A....., in casu, através do arresto de parte do vencimento da mesma, dentro dos limites impostos pelo artigo 738º, do Código de Processo CM.

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que o Doute Despacho sob recurso padece de erro de julgamento de direito.

C. Apresentou a Fazenda Pública em **06.04.2015**, providência cautelar de arresto contra a requerida A....., requerendo o arresto de 3 (três) bens imóveis, propriedade da requerida, bem como de todas as quantias, títulos ou direitos depositados em entidades bancárias sediadas em território português da titularidade da Requerida, até ao montante suficiente para garantir a dívida tributária em causa, que se cifra em € 808.484.58

D. Através de Doute Sentença proferida em **14.04.2015** foi julgado procedente o requerimento de arresto e, sequentemente, ordenado o arresto dos imóveis requeridos, ordenado o arresto dos créditos requeridos nas instituições bancárias sediadas em território português de que a Requerida seja titular, até ao montante suficiente para garantir a dívida tributária e autorizada a Administração Tributária a proceder a todos os actos e diligências necessárias à execução efectiva da presente providência de arresto.

E. O arresto dos 3 (três) bens imóveis, melhor identificados a fls... dos autos, resultou no arresto de um valor patrimonial que ascende, na sua totalidade, a **€492.818,18**

F. Sucede, porém, que cada um daqueles imóveis encontra-se onerado com encargos (hipotecas e penhoras) que atingem o valor **€ 807.134.368** — alínea **G** dos factos dados como provados na Doute Sentença.

G. Solicitado o pedido de arresto de quantias, títulos ou direitos, depositados em entidades bancárias sediadas em território português de que a requerida fosse titular, em cumprimento do determinado em Doutra Sentença,

H. vieram as entidades financeiras de crédito a responder negativamente ao requerido, revelando-se totalmente infrutíferas as mencionadas diligências, junto de todas as entidades bancárias notificadas.

I. Revelou-se, pois, manifestamente insuficiente o arresto dos referidos imóveis para garantir o crédito da Requerente, ora Recorrente, que atinge o supra citado montante de **€808.484.58**

J. Entre outros factos, **foi dado como provado** na referida Doutra Sentença o seguinte facto:

“Consta da Declaração Mensal de Remunerações (DMR/Modelo 10) que a requerida auferiu um vencimento mensal de € 3.903,33 (três mil e novecentos e três euros e trinta e três cêntimos), pago pela sociedade B....., Lda., NIPC — cfr. f 236 do processo físico;” (alínea J dos factos dados como pro — fls. 5 da Doutra Sentença).

K. De acordo com a lei, se no decurso do processo se revelar que os bens indicados são insuficientes para a tutela pretendida com o arresto, pode o requerente indicar outros bens para cumprir aquela finalidade, mantendo-se o pedido inicial, a apreensão de bens para assegurar o crédito, sob pena de uma ausência de tutela da Requerente, ora Recorrente.

L. Assiste assim à Requerente, ora Recorrente, o direito a solicitar o reforço do arresto, nomeadamente através do pedido de arresto de parte do vencimento auferido pela Requerida A.....,

M. o que a Fazenda Pública veio a fazer em **28.05.2015**

N. Saliente-se que, não está de forma alguma precludido o direito da Requerente, ora Recorrente, de, após se constatar a falta ou insuficiência dos bens primeiramente indicados, requerer o arresto de outros bens, conforme sucedeu nos presentes autos, sob pena de se frustrar por completo o arresto (5. “17. Embora no procedimento cautelar de arresto a lei imponha, logo no requerimento inicial, a indicação de bens concretos e determinados a apreender, tal não impedirá, mesmo após ser decretado o arresto, a indicação de outros bens, face à falta ou insuficiência dos anteriormente designados (Ac. RL, de 24.2.2011: Proc. 5737/09.6TVLSB-C.L1-2.dgsinet)”, in “Abílio Neto - Novo Código de Processo Civil Anotado - 2.ª edição, Revista e Ampliada; Janeiro de 2014 - Ediforum, Edições Jurídicas, Lda., Lisboa” — fls.485.

16. Frustrado o arresto nos bens inicialmente indicados, perante uma situação de manifesta insuficiência, é admissível ao requerente, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 406.º, n.º 2 e 834.º, n.º 3, alínea b), do CPC, nomear novos bens com vista a constituir suficiente garantia patrimonial do seu crédito, cuja existência e justificado perigo de insatisfação já se encontram demonstrados no processo (Ac. RP, de 30.6.2011: CJ, 2011, aº - 209).”, in “Abílio Neto - Novo Código de Processo Civil Anotado - 2.ª edição, Revista e Ampliada; Janeiro de 2014 - Ediforum, Edições Jurídicas, Lda., Lisboa” - fls. 482.)

O. Alegando-se e subsistindo uma insuficiência de bens arrestados, como sucede in casu, e esgotada que se mostre a relação de bens inicialmente arrestados, é admissível, face ao disposto nos artigos 391.º, n.º 2, 738.º e 751.º, n.º 4, do CPC, nomear novos bens com vista a constituir a suficiente garantia patrimonial do seu crédito, **cuja existência e perigo de insatisfação já se encontra demonstrado nos autos.** (“6 Neste sentido acórdãos da Relação do Porto de 05.12.1989, BMJ 392, pág. 508, de 08.04.1997 (processo n.º 9720304), de 09.05.2005 (processo n.º 0552208) e de 14.12.2006 (processo n.º 0631475), estes disponíveis em www.dgsi)

P. Não necessita a Fazenda Pública de alegar, novamente, em sede de reforço do arresto de bens complementares facto é que justifiquem a existência do crédito e o justo receio de perda de garantia patrimonial ou extravio de bens, já o tendo feito inicialmente, aquando do decretamento da providência.

Q. A possibilidade de indicação de novos bens para apreensão inscreva-se no próprio arresto já determinado, e em que se reconheceu a existência do crédito, bem como o receio da garantia patrimonial, **não carecendo de, novamente, se justificar esse crédito e esse receio de perda de garantia, o que significaria a propositura de uma nova providência.**

R. Decidida a existência dos pressupostos do arresto, e ordenado este, a diligência da efectiva apreensão dos bens pode não se restringir àqueles que foram indicados no requerimento inicial, podendo vir a incidir sobre outros, desde que a situação de reforço (ou substituição) caibam na previsão dos já citados artigos 738.º e 751.º, n.º 4, ambos do CPC.

S. Seria incompreensível que, frustrado o arresto nos bens inicialmente indicados, e perante uma situação de manifesta insuficiência, se não consentisse ao requerente a indicação de novos bens a arrestar, antes se exigindo a apresentação de um novo requerimento de arresto e consequente (nova) prova dos seus requisitos, o que redundaria, para além de outras consequências, na redução do arresto decretado a uma mera inutilidade processual.

T. Mais, não procede sequer o argumento de a penhora e o arresto serem instrumentos processuais distintos, com natureza e fins diversos.

U. A única diferença no que concerne à finalidade do arresto e da penhora é o primeiro ser uma tutela meramente provisória de um direito ainda apenas provável, o que não basta para afastar a aplicação

do regime da penhora ao arresto, até porque tal implicaria um verdadeiro contra-senso legal, tornando injustificável o vertido no artigo 391º, n.º 2, do CPC.

V. De resto, tal como na penhora, são suscetíveis de arresto todos os bens do devedor, ignorando, por via de regra, os mesmos princípios quanto à indicação, exclusões e limitações que a lei prevê para a penhora.

W. O próprio artigo 391º, n.º 2, do CPC, manda aplicar ao arresto as disposições relativas à penhora em tudo quanto não contrariar o preceituado naquela secção; Ora, naquela secção não se assinala qualquer obstáculo à aplicação da faculdade prevista para a penhora, de acordo como artigo 738.º e 751º, n.º 4, ambos também do CPC.

X. Também o fim imediato da penhora e do arresto converge na medida em que em ambos os casos se prossegue a apreensão de bens.

Y. Não colhe, assim, o argumento de que na penhora e no arresto a finalidade é diferente, como fi do afastamento da faculdade de pedir o reforço ou substituição dos bens, no caso de se tornar manifesta a insuficiência de bens arrestados.

Z. Ora, se também no arresto, do mesmo modo que na penhora, se acautela (pela redução) o interesse do devedor (“se o arresto houver sido requerido em mais bens que os suficientes para segurança normal do crédito, reduz-se a garantia aos justos limites” — artigo 393º, n.º 2, do CPC), haverá que tutelar também o interesse do credor no caso de os bens indicados se tornarem manifestamente insuficientes.

AA. A aplicabilidade ao arresto do regime previsto para a penhora, no artigo 738.º e 751º, n.º 4, ambos do CPC, não é contrariada pelo estabelecido na secção referida no artigo 391º, n.º 2, também do CPC.

BB. Não obstante o alegado, em 02.06.2015, foi emitido Douto Despacho, de que ora se recorre, a indeferir o requerido reforço do arresto, concretamente o aresto do vencimento da requerida A.....

CC. Padece assim o Douto Despacho sob recurso **de erro de julgamento de direito**, porquanto fez errónea aplicação do disposto nas normas legais, in casu, nos artigos 391º, n.º 2, 738.º e 751º, n.º 4, todos do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aos factos em discussão.

Termos em que,

Deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se o douto despacho recorrido, substituindo-se o mesmo por outro que defira o requerido, devendo os autos prosseguir os seus termos com o arresto do vencimento da requerida, indicado para reforço do arresto, assim se fazendo a desejada JUSTIÇA!

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Chegadas os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foram os mesmos ao visto do Ministério Público, que, a fls. 312 e 313, emitiu parecer no sentido da procedência do recurso.

Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. FUNDAMENTAÇÃO:

O requerimento de arresto no vencimento da ora recorrida é do seguinte teor:

EXMO. SENHOR JUIZ DE DIREITO:

O representante da Fazenda Pública junto deste Tribunal nos autos à margem referenciados, tendo já obtido algumas respostas das instituições bancárias sobre o pedido de arresto de quantias, títulos ou direitos nelas depositados pela Ré, em informar e requerer o seguinte:

1. As entidades bancárias (1) Banco, S.A., (2) Banco, S.A., (3) Banco, S.A., (4), (5) Caixa, (6) Caixas, CRL (7), (8) Banco, S.A (9), (10), (11) Banco, (12) Caixa, (13) Banco, (14) Banco, S.A. e (15) Banco, Sociedade Unipessoal, Lda. (conforme documento n.º 1 que se junta em anexo),

2. bem como o (16) Banco, S.A. (17) Banco, S.A., (18), (19), PLC, (20) Banco e (21) Caixa S.A., responderam negativamente ao pedido de arresto de valores patrimoniais depositados em contas ali sediadas (conforme documento n.º 2 que se junta em anexo);

- Assim,

3. Atendendo ao resultado — nulo — obtido com as respostas ao pedido de arresto dos valores depositados nas referidas entidades bancárias,

4. atendendo a que os (três) prédios urbanos cujo arresto foi requerido, e deferido, se encontram onerados, cada um deles com encargos no montante de € 807.134,368,

5. (sendo que o valor patrimonial (VPT) dos três juntos (€ 51.920,00 + € 102.250,00 + € 338.648,18) é pouco menos que metade - € 492.818,18 — dos encargos que recaem sobre cada um deles, individualmente considerados)

6. constituem uma garantia patrimonial manifestamente insuficiente relativamente ao crédito cuja garantia patrimonial a Autora pretende assegurar, e que se cifra em € 808.484,58,

7. atendendo ainda a que o escopo principal da providência cautelar de arresto não é constituído pela apreensão dos bens concretamente indicados,

8. mas sim a da apreensão de bens, quaisquer que eles sejam, de valor suficiente para garantir o crédito invocado (*Acórdão da Relação de Lisboa, de 08.07.2004, no processo 1572/2004-1, disponível em www.dgsi.pt*)

Vem a Fazenda Pública face ao exposto, nomeadamente à manifesta insuficiência dos bens anteriormente designados, requerer o arresto do vencimento pago nela empresa B..... LDA. NIPC:, dentro dos limites impostos pelo art. 738.º do CPC, nos termos constantes do artigo 19.º da petição inicial de Arresto, bem como do documento n.º 1 (fls. 8/8) junto e seu Anexo 8. (2.º “17. *Embora no procedimento cautelar de arresto a lei imponha, logo no requerimento inicial, a indicação de bens concretos e determinados a apreender, tal não impedirá, mesmo após ser decretado o arresto, a indicação de outros bens face à falta ou insuficiência dos anteriormente designados (Ac. RL, de 24.2.2011: Proc. 5737/09.6TVLSB-C.L1-2.dgsi.net)*” in “*Abílio Neto - Novo Código de Processo Civil Anotado - 2.ª edição, Revista e Ampliada; Janeiro de 2014 - Ediforum, Edições Jurídicas, Lda., Lisboa*” - fls. 485.

“16. *Frustrado o arresto nos bens inicialmente indicados, perante uma situação de manifesta insuficiência, é admissível ao requerente, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 406º, n.º 2 e 834º, n.º 3, alínea b), do CPC, nomear novos bens com vista a constituir suficiente garantia patrimonial do seu crédito, cuja existência e justificado perigo de insatisfação já se encontram demonstrados no processo (Ac. RP, de 30.6.2011:CJ, 2011, 3.º - 209).*”, in “*Abílio Neto - Novo Código de Processo Civil Anotado - 2.ª edição, Revista e Ampliada; Janeiro de 2014 - Ediforum, Edições Jurídicas, Lda., Lisboa*” - fls. 482.)

O despacho recorrido proferido em 2 de Junho de 2015, a fls. 287 a 289 tem o seguinte teor:

“Nos termos do artigo 391.º, n.º1 do Código de Processo Civil (CPC), o credor que tenha justificado receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito pode requerer o arresto de bens do devedor.

O arresto consiste numa apreensão judicial de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora, no que não seja contrariado pelas normas que regulam tal providência (cfr. n.º2 do mesmo artigo).

O requerente do arresto deve alegar os factos concretos que tornam provável a existência do crédito e justificam o receio invocado, ou seja o chamado “*periculum in mora*” - cfr. artigo 392º do CPC.

Na presente situação, temos que a Fazenda Pública nem sequer alegou justo receio de perda da garantia patrimonial do seu crédito no que se refere ao reforço do arresto agora requerido.

Ora, visando-se, com o arresto dos bens do devedor afastar o perigo de diminuição ou perda da garantia patrimonial do credor, os bens a arrestar hão - se ser aqueles cuja provável transacção, dissipação ou ocultação possa fazer perigar aquela garantia.

Porém, não é o que se passa, manifestamente, com o vencimento ou salário, em relação à qual nada se alegou que justifique qualquer receio de diminuição da garantia, como já se salientou.

Na verdade, tal alegação mostrar-se-ia bastante difícil de ser provada, mesmo em termos indiciários, pois que a relação laboral a existir implica o pagamento mensal do salário e, por conseguinte, não haveria perigo de ser dissipado.

Acresce, e reitera-se, que a Fazenda Pública quanto ao possível desaparecimento ou ocultação desse rendimento nada disse, pelo que não é o respectivo arresto que vai evitar a eventual perda da garantia patrimonial.

Como é sabido, apesar de lhe serem aplicáveis as disposições relativas à penhora, o procedimento cautelar de arresto não se confunde com ela tendo natureza e fins diversos: ali visa-se garantir o pagamento, através do património do devedor, com preferência sobre os demais credores; aqui evitar o *periculum in mora*, ou seja a perda da garantia patrimonial, devido a uma provável diminuição, ocultação ou perda do património do devedor.

Para haver penhora tem de existir um título executivo contra o obrigado, o que pressupõe o reconhecimento do crédito. O arresto basta-se com a séria probabilidade de existência do crédito e com um mero juízo de verosimilhança quanto ao perigo de diminuição ou perda da garantia patrimonial.

Não pode a Fazenda Pública, pretendendo talvez prevalecer-se do regime previsto no artigo 762º do CPC, sem título executivo, avançar para uma extemporânea penhora contra o vencimento da fiadora, sob o manto do arresto.

Assim, nos termos legais supra expostos, indefere-se o requerido quanto ao arresto do vencimento da requerida A.....”

3. DO DIREITO.

DECIDINDO NESTE STA:

Está em causa no presente recurso saber se o despacho judicial que indeferiu o arresto do vencimento da requerida incorre em erro de julgamento de direito, porquanto fez errónea aplicação do disposto nas normas legais, in casu, nos artigos 391º, n.º 2, 738.º e 751º, n.º 4, todos do CPC, aplicáveis

por remissão do artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aos factos em discussão.

São várias as questões afloradas nas conclusões de recurso que levam à consideração pela recorrente da ocorrência do aludido erro no despacho ora sindicado.

Desde logo saber se na providência cautelar pode ser realizado o arresto de bens subsequentes aos indicados no requerimento inicial e se esse arresto pode ser feito no vencimento da ora requerida sem que se deduzam, novamente, factos que justifiquem a existência do crédito e o receio de perda ou diminuição da garantia de cobrança dos créditos fiscais.

Afirma a recorrente, a possibilidade de indicação de novos bens para apreensão se inscreve “no próprio arresto já determinado, e em que se reconheceu a existência do crédito, bem como o receio de perda da garantia patrimonial, não carecendo de, novamente, se justificar esse crédito e esse receio de perda de garantia, o que significaria a propositura de uma nova providência”.

E, afirma ainda que, “decidida a existência dos pressupostos do arresto, e ordenado este, a diligência da efectiva apreensão dos bens pode não se restringir àqueles que foram indicados no requerimento inicial podendo vir a incidir sobre outros, desde que a situação de reforço (ou substituição) caibam na previsão dos artigos 736.º e 751.º, n.º4, ambos do CPC”.

Vejamos:

No caso dos autos, foi considerado que se verificavam todos os pressupostos para o decretamento da providência de arresto a qual foi ordenada pela sentença de fls, 242 e sgs. (o arresto dos imóveis e créditos requeridos).

Mas, alegando a manifesta insuficiência dos bens cujo arresto foi decretado, veio a Fazenda Pública, através do requerimento de fls. 268 e 269, requerer o arresto do vencimento pago à ora Recorrida pela empresa ‘B....., LDA’, dentro dos Impostos pelo art. 738.º do CPC.

Através do despacho recorrido, supra destacado, foi esse requerimento indeferido.

Está em causa a bondade e legalidade deste despacho.

Vejamos:

Como destaca o Sr. Procurador-Geral-Adjunto no seu parecer, tem indiscutível amparo legal e jurisprudencial o entendimento de que é admissível uma nova nomeação de bens no mesmo processo de arresto, caso a apreensão dos inicialmente indicados se frustrar ou venha a revelar-se manifestamente insuficiente (Cfr. os arts. 139.º, 214.º, n.º 1 e 217.º, todos do CPPT e arts. 391.º, n.º 2 e 751.º n.º 4 ambos do CPC, conjugadamente interpretados e, entre outros, o douto Ac. deste Supremo Tribunal de 31.08.2011 - Rec. n.º 0765/11) assim sumariado na parte que nos interessa:

I - Apesar de a lei impor, no procedimento cautelar de arresto, a indicação, logo no requerimento inicial, dos concretos bens a apreender, tal não impedirá, mesmo após ter sido decretado o arresto por sentença transitada em julgado, a indicação de outros bens no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente designados (...)

Também Jorge Lopes de Sousa explica, na anotação 6 ao artº 214º do CPPT in CPPT comentado e anotado III vol. 6ª edição pag. 578: “A aplicação subsidiária ao arresto das regras da penhora que se estabelece no artº 406 n.º 2 do CPC, viabiliza que, mesmo depois de estar decidido o arresto, venham a ser indicados novos bens para serem arrestados, no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos inicialmente designados, à semelhança do que sucede com a penhora, que pode ser efectuada em novos bens se o produto dos penhorados se vier a mostrar insuficiente para o pagamento da execução (artº 17º do CPPT).

E, tratando-se da nomeação de novos bens e não de uma nova providência de arresto, é exacto que não terá o requerente, que alegar e demonstrar novamente a verificação dos pressupostos para a realização do arresto.

O que não poderá deixar de alegar/demonstrar é a insuficiência dos bens arrestados para lograr o reforço do arresto decretado ou a substituição pelos novos bens nomeados (art. 217.º do CPPT e art. 751.º, n.º 4 do CPPT).

Porque ilustrativo e de lapidar clareza sobre a matéria em análise permitimo-nos citar aqui a fundamentação daquele acórdão do STA que se adapta à presente situação. Ali se escreveu:

O que não poderá deixar de alegar/demonstrar é a insuficiência dos bens arrestados para lograr o reforço do arresto decretado ou a substituição pelos novos bens nomeados (art. 217.º do CPPT e art.º 751º, n.º 4 do CPPT).

Porque ilustrativo e de lapidar clareza sobre a matéria em análise permitimo-nos citar aqui a fundamentação daquele acórdão do STA que se adapta à presente situação. Ali se escreveu:

“(...) Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 136.º do CPPT, «O representante da Fazenda Pública pode requerer arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias seguintes: a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.». E segundo o seu n.º 4, «O representante da Fazenda Pública alegará os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança

de créditos tributários, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados, com as menções necessárias ao arresto.»

Por outro lado, sabido que segundo o disposto no artigo 139.º do CPPT «ao regime do arresto se aplica o disposto no Código de Processo Civil», convirá recordar que por força do preceituado no artigo 406.º, n.º 2, do CPC, «o arresto consiste na apreensão judicial de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora, em tudo quanto não contrariar o preceituado nesta secção» e que o artigo 834.º, n.º 3, alínea b), do CPC dispõe que a penhora pode ser reforçada ou substituída quando seja ou se torne manifesta a insuficiência dos bens penhorados.

Por fim, o artigo 622.º, n.º 2, do Código Civil dispõe que «ao arresto são extensivos, na parte aplicável, os demais efeitos da penhora».

Da conjugação destas normas resulta, pois, de forma inequívoca, que embora a lei imponha, logo no requerimento inicial, a indicação dos bens concretos a apreender no procedimento cautelar de arresto (art.º 136.º, n.º 4, do CPPT e análogo art.º 407.º, n.º 1, do CPC), essa apreensão está sujeita ao regime processual da penhora, aplicando-se ao arresto, com as devidas adaptações, as disposições referentes à penhorabilidade dos bens, à sua nomeação e aos procedimentos de apreensão.

Neste contexto legal, e sabido que por força do disposto no n.º 3 do artigo 834.º do CPC a penhora pode ser reforçada ou substituída, designadamente quando seja ou se torne manifesta a insuficiência dos bens penhorados, somos levados a concluir que também ao requerente do arresto será permitida a indicação de outros bens quando se verifique a aludida situação de insuficiência dos bens arrestados, pois que tal normativo não é contrariado por qualquer preceito do CPC ou do CPPT disciplinador deste processo cautelar, nem descortinamos razões para afastar a sua aplicação. Tal como na situação em que se venha a verificar que o arresto foi requerido em mais bens do que os suficientes para a segurança do crédito, em que o tribunal deve reduzir a garantia aos justos limites, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 408.º do CPC, também naquele outro caso deve determinar, a pedido do requerente, que a diligência se concretize sobre mais bens que para o efeito indique em requerimento complementar.

É perfeitamente natural que o requerente tenha julgado adequados e ajustados certos bens para assegurar o seu crédito, e se venha a verificar, no momento da apreensão, que o seu valor excede ou é insuficiente para tal fim, tornando-se necessário corrigir o inicialmente solicitado. Impedir essa correcção, nomeadamente através da indicação complementar de bens suficientes para a garantia do crédito quando se venha a verificar que os inicialmente indicados são manifestamente insuficientes, representaria não só uma vantagem despropositada para o devedor, como poria em causa um dos requisitos fundamentais da figura, o chamado *periculum in mora*, cujo efeito perverso para a ordem jurídica se pretende evitar e que está na génese do instituto do arresto.

Note-se que o instituto do arresto visa travar um processo de diminuição de garantias desenvolvido pelo devedor com vista ao cumprimento das suas obrigações, enquanto o credor pretende ver satisfeitos os créditos a que tem direito, razão por que, na impossibilidade de se recorrer aos procedimentos normais devido à urgência da situação, a lei permite que os tribunais exerçam uma tutela provisória, através de uma apreensão judicial de bens, de natureza urgente, de forma a assegurar que a solução que vier a ser alcançada através das vias normais de resolução do litígio não perca utilidade. Ora, sabido que na interpretação da lei há que tentar conciliar o sentido que melhor corresponda ao fim para que a lei foi criada, não seria lógico nem racional uma interpretação da lei no sentido de que o poder conferido ao requerente de indicar bens suficientes para a garantia do seu crédito ficava imediatamente esgotado com a nomeação feita no requerimento inicial, sem hipóteses de qualquer correcção posterior, designadamente através do arresto de novos bens, quando se venha a verificar que aqueles que foram indicados já não existem ou são manifestamente insuficientes para assegurar a garantia patrimonial do seu crédito.

Deste modo, somos levados a concluir que a imposição legal de indicação dos bens a apreender logo no requerimento inicial constitui um mero corolário da natureza urgente desta providência cautelar, visando, além do mais, impedir a admissão de pedidos genéricos e infundados de apreensão de bens, evitando a instauração massiva de pedidos de arresto sem que os credores tenham procedido à prévia e necessária indagação sobre a existência de bens pelo devedor, situação que conduziria a uma actividade processual inútil e/ou à entrega ao tribunal de uma morosa tarefa de pesquisa de bens. E, assim sendo, essa imposição legal não preclude o direito de o requerente indicar outros bens para apreensão caso se venha a constatar a falta ou a insuficiência dos anteriormente relacionados, sob pena de se frustrar por completo a finalidade desta providência cautelar.

Esta é, também, a posição sufragada por ANTÓNIO ABRANTES GERALDES In “Reforma do Processo Civil”, vol. IV, págs. 205/206., segundo o qual, «Apesar de recair sobre o requerente o ónus de identificar, logo no requerimento inicial, os bens a arrestar, não é legítimo invocar o princípio da preclusão para impedir indicações complementares quanto à identificação dos bens ou à sua localização ou mesmo quanto ao arresto de outros bens, depois de constatar a falta ou insuficiência dos anteriores referenciados. Tal como sucede relativamente à penhora, em que a apresentação de um requerimento não

impede a posterior indicação de outros bens, também no arresto, que segue de perto o regime daquela (art. 406.º, n.º 2) deve ser consentida uma larga margem de liberdade no que concerne à correcção da identificação, à alteração dos bens, à retirada de alguns ou ao aditamento de outros».

No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência conhecida sobre a matéria, como se pode ver pela leitura dos acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa, proferidos em 24/02/2011, 4/03/2010 e 8/07/2004, nos Processos n.º 5737/09.6TVLSB, n.º 5071/03.5TBOER e n.º 1572/2004, respectivamente, e os acórdãos do Tribunal da Relação do Porto proferidos em 14/12/2006, 9/05/2005, 8/04/1997 e 5/12/1989, nos Processos n.º 0631475, n.º 0552208, n.º 9720304 e n.º 841, respectivamente.

Como se deixou dito no acórdão da Relação de Lisboa proferido no Proc. n.º 1572/2004 «A obrigatória indicação dos bens a apreender no requerimento de arresto tem apenas por razão de ser o princípio dispositivo, deixando às partes a iniciativa da indicação dos bens que em seu entender servem o desiderato proposto com o pedido de arresto, bem como de celeridade processual, uma vez que, doutro modo, teria de ser o tribunal a indagar quais os bens a apreender o que se tornaria certamente mais moroso, não sendo, aliás, vocação deste órgão de soberania. Numa situação como a de arresto não é naturalmente configurável como adequado deixar ao devedor a faculdade de indicar os bens a arrestar, como está bem de ver. Daí que caiba ao requerente da providência a indicação dos bens a arrestar... Nesta linha de pensamento, o pedido relevante é o da apreensão de bens, não necessariamente apenas e só os indicados no requerimento inicial pelo credor, mas os que se mostrem suficientes para assegurar o valor do crédito em causa... Por outro lado, importa ter presente que não é facilmente determinável o valor dos bens que se indicam como bens a apreender, ao menos em certos casos. Por isso, bem pode acontecer que se julgue adequado certos bens para assegurar o crédito, e se venha a verificar, no momento da apreensão, que o seu valor excede ou é insuficiente para tal fim, sendo, por isso, necessário corrigir o inicialmente solicitado»

Nesta conformidade, conclui-se que é admissível uma segunda e complementar nomeação de bens a arrestar, no mesmo processo em que foi deferido o pedido de arresto de bens do devedor, caso a apreensão dos inicialmente indicados se frustrar ou venha a revelar-se manifestamente insuficiente, pois não se tem por esgotado o poder jurisdicional do Juiz quanto a essa matéria. (...)

No caso dos autos a decisão que determinou o arresto reconheceu a existência do crédito, bem como o receio da perda da garantia patrimonial e, por isso, a nomeação de novos bens, face à insuficiência daqueles sobre os quais incidiu a providência de arresto não implica nem demanda a necessidade do reexame desses pressupostos. E, estando em causa execução fiscal, desde logo, por IVA e IRS, (vide certidões de dívida cuja cópia consta de fls.42 a 49 dos autos) relativamente ao requisito do justo receio era ponderável no caso, como foi na sentença que decretou o arresto, a presunção a que alude o n.º 5 do art. 136.º e 214.º, n.º 2, ambos do CPPT. É oportuno referir que já no CPT comentado e anotado de Alfredo José e Sousa e José da Silva Paixão, na anotação 13 ao artº 296 do CPT (que no n.º 2 continha um preceito equivalente ao actual 214.º n.º 2 do CPPT) referiram aqueles autores: “De notar, porém, que, no caso de execução por dívidas de impostos que o executado tenha *retido* (p. ex., IRS por rendimentos de trabalho dependente) ou *repercutido a terceiro* (IVA) e não entregues nos prazos legais, *presume-se* o “justo receio de insolvência ou ocultação ou alienação de bens” Donde a desnecessidade de alegação, por banda do representante da Fazenda Pública, dos factos integrantes desse justo receio” (nº 2)”. E mais, podendo o arresto abranger todos os bens e direitos de conteúdo patrimonial do devedor ou responsável subsidiário (art. 136.º, n.º 1 do CPPT), o que importa, para além do requisito da proporcionalidade (art. 217.º do CPPT), é que se verifiquem os pressupostos do reforço ou substituição dos bens arrestados e que os novos bens nomeados sejam, e no caso são, susceptíveis de penhora. Com efeito, como explica Jorge Lopes de Sousa na anotação 6 ao artº 214º do CPPT in CPPT comentado e anotado III vol. 6ª edição pag. 578 “A aplicação subsidiária ao arresto das regras da penhora que se estabelece no artº 406 n.º 2 do CPC, viabiliza que, mesmo depois de estar decidido o arresto, venham a ser indicados novos bens para serem arrestados, no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos inicialmente designados, à semelhança do que sucede com a penhora, que pode ser efectuada em novos bens se o produto dos penhorados se vier a mostrar insuficiente para o pagamento da execução (artº 217º do CPPT).

Assim, tal indicação de novos bens é de deferir se ocorrer justo receio de diminuição da garantia patrimonial concretizado na alegação fundamentada de, uma probabilidade séria, de que venha a ocorrer uma situação em que quem deve pagar a dívida (seja executado, responsável subsidiário, solidário ou sucessor) fique com património insuficiente para pagamento dos créditos fiscais e acrescido, insuficiência esta que foi destacada pela Fazenda Pública no requerimento que determinou a prolação do despacho sob recurso, com o sentido de que se estava perante uma diminuição da referida garantia o que se alcança da leitura global do mesmo requerimento.

Razão pela qual a decisão recorrida não se pode manter, devendo ser concedido provimento ao recurso.

4- DECISÃO:

Termos em que acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e deferindo o arresto no vencimento da requerida A....., indicado pela requerente Fazenda Pública, com as limitações legais decorrentes do disposto no artº 738º do CPC. Sem Custas

Lisboa, 5 de Agosto de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ana Paula Portela*.

Acórdão de 5 de Agosto de 2015.

Assunto:

Legitimidade. Direito real de garantia. Reclamação de créditos.

Sumário:

O credor titular de um direito real de garantia real, que não reclamou o seu crédito em execução fiscal, não goza de legitimidade para reclamar, nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T. quanto à decisão que fixou o valor para a venda, porquanto não é executado, nem é de considerar como titular de um direito ou um interesse legítimo, no sentido de directamente lesado por aquela decisão.

Processo n.º: 935/15-30.

Recorrente: Banco A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. RELATÓRIO

1.1. O BANCO A....., S.A., com os demais sinais nos autos, na qualidade de credor com garantia real, apresentou junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria [doravante, TAF de Leiria], ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT, reclamação do despacho proferido pelo Chefe de Serviço de Finanças de Leiria 2, datado de 21.10.2014, que no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3603201001065165 determinou a realização da venda do imóvel na modalidade de negociação particular e fixou o valor base a anunciar para venda.

1.2. O TAF de Leiria, por sentença proferida em 16.03.2015, absolveu a Fazenda Pública da instância (art. 278.º, n.º 1, alínea d) do CPC, *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPTT), por entender que o Reclamante carecia de legitimidade para a propositura da reclamação.

1.3. Inconformado, o Reclamante recorreu desta decisão para o Tribunal Central Administrativo Sul (doravante, TCA Sul) que, por decisão datada de 22.06.2015, se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por motivo de o mesmo ter por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, para o efeito, competente a Secção do Contencioso Tributário deste STA (arts. 26.º, n. 1, alínea b) e 38.º, n.º 1, alínea a), ambos do ETAF e art. 280.º, n.º 1, do CPTT).

1.4. O Recorrente terminou as suas alegações de recurso formulando as seguintes **conclusões:**

“1. Entendeu e decidiu o tribunal *ad quo* que «*apenas o credor reclamante tem legitimidade para pedir a anulação do despacho que determinou a modalidade e preço da venda. Ora, não sendo nessa qualidade que o ora Reclamante se apresenta, carece de legitimidade para impugnar tal despacho (...)*».

2. Ora tem entendimento contrário o ora Recorrente, na medida em que o conceito de legitimidade contido no art. 9º do CPPT é amplo, na medida em que no nº 1 de tal preceito é dito que «*Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os **contribuintes** incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido. (...)*»

3. Ora, atendendo ao prescrito em tal normativo legal, qualquer contribuinte poderia reclamar de tal despacho.

4. Não obstante de o ora Recorrente não ter reclamado créditos, entende o Requerente que nada o impede que intervenha na venda que estava agendada e/ou reclame quer da modalidade, quer do preço venda.

5. Nesta senda, tendo o Recorrente exercido um direito que lhe é conferido pela lei nos termos do supra exposto, o tribunal *ad quo* deveria ter apreciado o despacho em causa uma vez que dispõe a Lei Geral Tributária no seu art. 55º que «*A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.*».

6. Não obstante de tal preceito, dispõe a LGT no art. 56º o seguinte:

Artigo 56.º

Princípio da decisão

1 - A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo. (...)

7. Ainda na linha da defesa do seu direito, é de frisar o artigo 824º do Código Civil, cuja epígrafe é «*Venda em execução*» - aplicável ao processo tributário nos termos do disposto no artigo 2º, alínea e) do CPPT - o qual dispõe no seu n.º 3 que “*os direitos de terceiro que caducarem nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens.*”

8. O ora Recorrente tem um real interesse na venda do bem em execução, na medida em que o seu direito de garantia real é ainda válido e existente e digno de proteção, independentemente de ter reclamado ou não os seus créditos no âmbito do processo de execução fiscal.

9. Pelo que entende o ora recorrente que tem toda a legitimidade para reclamar da decisão do órgão de execução fiscal no que concerne à venda do bem sobre o qual incide uma hipoteca a seu favor.

1.5. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.6. Devidamente notificadas as partes da decisão do TCA Sul, veio o Recorrente **Banco A....., SA**, requerer que os presentes autos sejam sustados - aduzindo que o executado no processo de execução fiscal B..... foi, entretanto, declarado insolvente por sentença proferida em 04.05.2015 pelo Tribunal da Comarca de Leiria juntando para o efeito cópia do respectivo Edital (cfr. fls. 281) e cópia da sentença de declaração da insolvência (cfr. fls. 283 a 292) - e apensados ao respetivo processo de insolvência, ou caso assim se não entenda, a remessa dos autos a este STA (cfr. fls. 280/280v.).

1.7. Por despacho exarado a fls. 295 foi determinada a remessa dos presentes autos a este STA.

1.8. O digno Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, emitiu **parecer nos seguintes termos:**

“Recurso interposto por Banco A....., S.A., no processo de reclamação que apresentou, nos termos do art. 276.º do C.P.P.T. sendo recorrida a Administração Tributária e Aduaneira (A.T.):

O objeto do recurso é a legitimidade da recorrente para apresentar a dita reclamação, o que efetuou, quanto ao valor pelo qual os prédios misto e urbano, propriedade dos executados B..... e mulher foram postos à venda na modalidade de negociação particular, apesar de não ter reclamado oportunamente o seu crédito, o que foi tido por essencial para se decidir pela sua ilegitimidade.

A recorrente invoca ter legitimidade, conforme previsto no artigos 9.º do C.P.P.T., o que associa ao princípio da decisão que impende sobre a A.T. tal como consagrado nos artigos 55.º e 56.º da L.G.T. e ainda a ter um direito real de garantia, pois, não sendo credor não reclamante, o seu direito, segundo o disposto no 824.º n.º 3 do C. Civil, transfere-se para o produto da venda.

Ora, o direito a reclamar/recorrer da dita decisão é apenas reconhecido quanto ao executado - o sujeito passivo da relação tributária, ou contribuinte, na fórmula do invocado art. 9º do C.P.P.T. - e a terceiros titulares de interesse legítimo que sejam afetados pelo decidido, nos termos do expressamente previsto no art. 276.º do C.P.P.T.

O credor com garantia real não só não se enquadra nesse conceito de terceiro, o que em processo executivo tem um sentido próprio, como parece não ser de considerar titular de um “*interesse legítimo*” afetado, no sentido de diretamente lesado pela decisão proferida.

Com efeito, não se encontra previsto que seja notificado da venda, o que é entendido quanto aos executados e credores reclamantes de créditos com garantia real, nos termos do art. 812.º n.º 6 do C.P.C., disposição que é tida de aplicação subsidiária em processo de execução fiscal, conforme decidido já pelo S.T.A. no seu acórdão de 12-2-14, proferido no processo 51/14, acessível em www.dgsi.pt.

Mesmo face ao conceito de “*interesse legalmente protegido*” - próximo daquele mas não coincidente -, pelo qual se garante constitucionalmente o direito dos cidadãos nas decisões que pessoalmente lhes digam respeito art. 267.º n.º 5 da C.R.P. - tem sido entendido também depender de ser “*directamente afectado pelo decidido, em face de uma situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico*”

- assim, Jorge Lopes de Sousa, em C.P.P.T. Anotado e Comentado, vol. I, 6.^a ed., 2011, p. 120; e na doutrina administrativa, antes, Rui Machete, em Estudos de Direito Público e Ciência Política, 1991, ed. da Fundação Oliveira Martins, p. 428, Freitas do Amaral, em Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, 2002, p. 68, criticando outras posições.

Não bastará a tal o previsto quanto ao direito de crédito do reclamante ser transferido ainda para o produto da venda, nos termos do previsto no art. 824.º n.º 3 do C. Civil, no quadro do previsto no anterior n.º2, segundo o qual caduca o invocado direito real de garantia.

Concluindo:

O credor titular de um direito real de garantia real, que não reclamou o seu crédito em execução fiscal, não goza de legitimidade para reclamar, nos termos do art. 276.º do C.P.P.T. quanto à decisão que fixou o valor para a venda, porquanto não é executado, nem é de considerar como titular de um direito ou um interesse legítimo, no sentido de diretamente lesado por aquela decisão.

O recurso é de improceder.”

1.9. Sem vistos, por se tratar de processo de natureza urgente, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS

2.1. DE FACTO

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

A) Contra B..... e mulher, corre termos no Serviço de Finanças de Leiria os processos de execução fiscal n.ºs 3603201001065165 e apensos, 3603201101017691, 3603201101059351 e 3603201101093401 e apensos, por dívidas de IRS de 2008 e 2009, Coimas fiscais de 2010 e 2013 e IMI de 2009 a 2014, no valor de € 108.321,20 (cf. facto que se extrai do processo administrativo em apenso, fls. não numeradas);

B) Para garantia da dívida exequenda nos processos de execução fiscal supra referidos, foi registada a penhora em 25/11/2011 do prédio misto composto de prédio rústico inscrito na matriz predial da freguesia dos sob o artigo 4612 e o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de sob o artigo 3242, registado na 2.^a Conservatória do Registo Predial de Leiria, em nome dos executados (cf. cópia não certificada da certidão constante a fls. 65/66 dos autos);

C) Nos prédios identificados da alínea anterior encontra-se registada a 11-5-2000, uma hipoteca voluntária a favor do ora Reclamante no valor de 144.250.000,00 escudos, ou seja, € 719.515,96 (cf. cópia não certificada da certidão constante a fls. 65/66 dos autos);

D) Em 7-5-2014 foi emitido o Ofício n.º 2401/3.^a Secção pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, dirigido ao ora Reclamante, sob registo e aviso de recepção, com o seguinte conteúdo: “(...)

Assunto: CITAÇÃO DE CREDORES COM GARANTIA REAL

Processo de execução fiscal n.º 3603201001065165 e outros

Executado: B....., NIF (NIPC):

Imóveis penhorados: Artigo urbano n.º 3242 e artigo rústico n.º 4612, ambos da freguesia de, concelho de Leiria - descrição predial n.º 1464/19991202 da 2 Conservatória do Registo Predial de Leiria.

Informa-se V. Exa. de que, em 21-11-2011, este SF procedeu à penhora dos imóveis acima identificados, tencionando-se proceder à sua venda.

Assim, fica citado, na qualidade de credor com garantia real, nos termos do artigo 239.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), para, no prazo de quinze dias após a recepção da presente citação (CPPT, artigo 240º, n.º 1), apresentar petição de reclamação de créditos.

(...)” (cf. fls. 72 dos autos);

E) Em 8-5-2014 foi emitido o Ofício n.º 2342/3.^a Secção pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, dirigido ao ora Reclamante, sob registo e aviso de recepção, com o seguinte conteúdo: “(...)

Assunto: NOTIFICAÇÃO. MARCAÇÃO DE VENDA DE IMÓVEL.

Executado: B....., NIF:

Processo de Execução Fiscal: 3603201001065165 e aps, 3603201101017691, 3603201101059351 e 3603201101093401

Imóveis penhorados: Prédio urbano, artigo n.º 3242; Prédio rústico, artigo n.º 4612, ambos da freguesia de, concelho de Leiria - Descrição n.º 1464/19991202 da 2ª Conservatória do Registo Predial de Leiria.

Venda n.º 3603.2014.391

Fica V. Exa. notificado, na qualidade de credor com garantia real, do teor do despacho do Chefe de Finanças, de que se junta cópia, pelo qual se procedeu à marcação a venda do imóvel supra identificado, na modalidade de leilão electrónico.

Junto se envia cópia do edital.

(...)“(cf. fls. 86 dos autos);

F) O aviso de recepção mencionado na alínea anterior foi assinado a 16-5-2014 (cf. fls. 87 dos autos);

G) Em 15-7-2014 foi emitido o Ofício n.º 3764/3.ª Secção pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, dirigido ao ora Reclamante, sob registo e aviso de recepção, com o seguinte conteúdo: “(...)

Assunto: NOTIFICAÇÃO VENDA - CREDOR COM GARANTIA REAL

Processo de execução fiscal n.º 3603201001065165 e outros

Executado: B....., NIF (NIPC):

Imóveis penhorados: Artigo urbano n.º 3242 e artigo rústico n.º 4612, ambos da freguesia de, concelho de Leiria - descrição predial n.º 1464/19991202 da 2.ª Conservatória do Registo Predial de Leiria.

Venda n.º 3603.2014652

Fica V. Exa. notificado, na qualidade de credor com garantia real, do teor do meu despacho de que se junta cópia, pelo qual se procedeu à marcação da venda do imóvel supra identificado, na modalidade de propostas em carta fechada após frustração da venda por leilão electrónico n.º 3603.2014.391.

(...)” (cf. fls. 104 dos autos);

H) O aviso de recepção mencionado na alínea anterior foi assinado a 22-7-2014 (cf. fls. 104/verso dos autos);

I) Em 10-9-2014 foi emitido o Ofício n.º 4591/3.ª Secção pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, dirigido ao ora Reclamante, sob registo e aviso de recepção, com o seguinte conteúdo: “(...)

Assunto: NOTIFICAÇÃO VENDA - CREDOR COM GARANTIA REAL

Processo de execução fiscal n.º 3603201001065165 e outros

Executado: B....., NIF (NIPC):

Imóveis penhorados: Artigo urbano n.º 3242 e artigo rústico n.º 4612, ambos da freguesia de, concelho de Leiria - descrição predial n.º 1464/19991202 da 2ª Conservatória do Registo Predial de Leiria.

Venda n.º 3603.2014.705

Fica V. Exa. notificado, na qualidade de credor com garantia real, do teor do meu despacho de que se junta cópia, pelo qual se procedeu à marcação da venda do imóvel supra identificado, na modalidade de leilão electrónico, após frustração da venda por leilão electrónico n.º 3603.2014.391 e propostas em carta fechada 3603.2014.652.

(...)” (cf. fls. 120 dos autos);

J) Por despacho de 21-10-2014 foi determinada a venda dos imóveis por negociação particular fixando-se o valor base de negociação 35% do valor base para venda, que se cifra em 38.621,90 (cf. fls. 137/137 verso);

K) Em 20-10-2014 foi emitido o Ofício n.º 5413/3.ª Secção pelo Serviço de Finanças de Leiria 2, dirigido ao ora Reclamante, sob registo e aviso de recepção, recepcionado a 23-10-2014, com o seguinte conteúdo: “(...)

Assunto: NOTIFICAÇÃO VENDA - CREDOR COM GARANTIA REAL

Processo de execução fiscal n.º 3603201001065165 e outros

Executado: B....., NIF (NIPC):

Imóveis penhorados: Artigo urbano n.º 3242 e artigo rústico n.º 4612, ambos da freguesia de, concelho de Leiria - descrição predial n.º 1464/19991202 da 2ª Conservatória do Registo Predial de Leiria.

Venda n.º 3603.2014.746

Fica V. Exa. notificado, na qualidade de credor com garantia real, do teor do meu despacho de que se junta cópia, pelo qual se procedeu à marcação da venda do imóvel supra identificado, na modalidade de negociação particular, após frustração das vendas por leilão electrónico n.ºs 3603.2014.391 e 3603.2014.705 e propostas em carta fechada 3603.2014.652.

(...)” (cf. fls. 143/143 verso dos autos);

L) Em 3-11-2014 deu entrada a presente reclamação junto do Serviço de Finanças de Leiria 2 (cf. fls. 5 dos autos).

3- DO DIREITO:

Para decidir pela ilegitimidade do ora recorrente para reclamar considerou a decisão recorrida o seguinte: (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevância para o presente recurso)

“1. RELATÓRIO

BANCO A....., SA, NIPC, com os demais sinais nos autos, notificado do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 2, datado de 21-10-2014, que determinou a realização da venda do imóvel na modalidade de negociação particular e fixa o valor base a anunciar para venda, vem ao abrigo do disposto nos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), apresentar a presente **reclamação.**

Alega para tanto e, em síntese, que o despacho ora sindicado deve ser declarado nulo porquanto o preço base de venda apenas pode baixar até ao limite de 50% e não 35%.

Conclui peticionando a Reclamante que seja revogado o acto e que se determine “a venda por negociação particular sendo o valor base anunciado igual a 70% do determinado nos termos do art. 250.º, n.º 1 do CPPT”.

Notificada para o efeito, o Exmo. Representante da Fazenda Pública (ERFP) apresentou a resposta de fls. 194/199 dos autos (1 A referência a fls. dos autos deve considerar-se feita, salvo indicação em contrário, ao processo em suporte de papel) na qual pugnou pela improcedência da presente reclamação.

O Digno Magistrado do Ministério Público (DMMP) teve vista dos autos, tendo-se pronunciado, no essencial, no sentido da Administração Tributária ser absolvida da instância, por ilegitimidade do Reclamante (cf. fls. 209/210).

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre o teor do parecer do DMMP, nada disseram.

Cumpra decidir, já que a tanto *nihil obstat*.

2. SANEAMENTO

(...)

Cumpra, antes de mais, conhecer da invocada ilegitimidade activa do Reclamante, invocada pelo DMMP no seu parecer, para o que se fixa a seguinte factualidade:

(...)

Cumpra nesta sede apreciar a invocada ilegitimidade do ora Reclamante, suscitada no duto parecer do DMMP.

O ora Reclamante vem na qualidade de credor com garantia real apresentar a presente reclamação do despacho que determinou a realização da venda do imóvel na modalidade de negociação particular e fixou o valor base a anunciar para venda, alegando no essencial que o preço base de venda pode “baixar” até ao limite dos 50% e não até ao limite de 35% conforme foi determinado, peticionando que o valor base anunciado seja igual a 70% do determinado nos termos do artigo 250.º, n.º 1 do CPPT.

Dissidente veio o DMMP invocar na parte que ora importa que “parece dever ser declarada a ilegitimidade do reclamante. Com efeito, de acordo com o art. 276 n.º 1 (e também 9.º n. 1) do CPPT, têm legitimidade para intervir no processo quem veja afectado os seus “direitos e interesses legítimos”.

Ora, como se vê a fls. 3v., o reclamante, apesar de citado como credor com garantia especial para apresentar reclamação de créditos, não o fez, pelo que não tem legitimidade para intervir neste processo (e além disso, o valor em execução, é muitíssimo superior àquele que ele entende dever ser o mínimo para a venda, praticamente o dobro, e por cujo valor, e até pelo agora novamente indicado ainda menor, não se logrou efectuar a venda, pelo que nada sobraria para eventuais outros credores, como o reclamante, que não efectuaram reclamações de créditos). (...)

Vejam os.

O artigo 9.º do CPPT confere legitimidade no procedimento tributário a todas as pessoas que provem ter um interesse legalmente protegido. Por outro lado, determina o artigo 276.º do mesmo código que “As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal (...)”

A legitimidade é assim o pressuposto processual que, traduzindo uma correcta ligação entre as partes e o objecto da causa, as faculta para a gestão do processo. Como regra, serão partes legítimas os titulares da relação material controvertida (conforme decorre do artigo 30.º do CPC *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 9.º do CPPT), assim se assegurando a coincidência entre os sujeitos que, em nome próprio, intervêm no processo e aqueles em cuja esfera jurídica a decisão judicial vai directamente produzir a sua eficácia. Resulta assim do artigo 30.º, n.º 3 do CPC que o critério supletivo de aferição da legitimidade processual se deve basear no interesse em demandar ou contradizer, face ao objecto inicial do processo, individualizado pela relação material controvertida tal como o Autor a configura (neste sentido veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 30/10/84, B.M.J. 340, pág. 334). Por outro lado, a legitimidade, em sentido material verifica-se quando a lei usa o termo “legitimidade” para designar o complexo de qualidades que representam pressupostos da titularidade, por um sujeito, de um direito que invoque.

Este entendimento encontra-se também expresso no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23-9-2010, proferido no processo n.º 620/10.5BEPRT, disponível em www.dgsi.pt. que se decidiu como se segue (...) é certo que o art 276.º do CPPT atribui legitimidade quer ao executado quer a terceiros para reclamarem para o juiz das decisões do órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos, não podemos olvidar que, «[c]onstituindo o processo uma sequência de actos dirigida à obtenção da decisão de mérito, a legitimidade, como uma das condições necessárias ao proferimento dessa decisão, isto é, como pressuposto processual (geral), exprime a relação entre a parte no processo e o objecto deste (a pretensão ou pedido) e, portanto, a posição que a parte deve ter para que possa ocupar-se do pedido, deduzindo-o ou contradizendo-o.

Tal como no campo do direito material, há que a aferir, em regra, pela titularidade dos interesses em jogo (no processo), isto é, como dizem os n.ºs. 1 e 2 [do art. 26.º do CPC], pelo interesse directo (e não indirecto ou derivado) em demandar, exprimido pela vantagem jurídica que resultará para o autor

da procedência da acção, e pelo interesse directo em contradizer, exprimido pela desvantagem jurídica que resultará para o réu da sua perda (ou, considerado o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que dela resultará para o réu)» LEBRE DE FREITAS e outros, Código de Processo Civil Anotado, volume 1º, Coimbra Editora, 1999, nota 2 ao art 26.º pág. 51.). (...) [d]o seu interesse directo em reclamar, [que] será aferido pela vantagem jurídica que para ele resultará da anulação da penhora e pela desvantagem jurídica que lhe advirá da manutenção da mesma, sendo que nessa indagação são de considerar como titulares daquele interesse os sujeitos da relação controvertida, tal como a configura o Reclamante (...).“

Sobre o conceito da lesividade dos direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, importa convocar o entendimento de Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, IV volume, pág. 270/271 “(...) Devem considerar-se imediatamente lesivos, e por isso, imediatamente impugnáveis contenciosamente, todos os actos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos seus destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação (...).“

Da conjugação das supra citadas normas legais, é de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele, possa vir a ser decidido, isto é, de todas as decisões que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica.

Conforme resulta do recorte probatório o ora Reclamante na qualidade de credor preferente com titularidade num direito real de garantia - a hipoteca - foi citado para reclamar o seu crédito, de modo a ser pago pelo produto da venda dos bens penhorados, (cf. alínea D) do probatório).

Esta possibilidade de reclamarem os seus créditos com garantia real é justificada pela extinção dos seus direitos de garantia que resultem da venda em processo executivo, por força do disposto no artigo 824.º n.º 2 do Código Civil, sendo que os credores vêm ao processo, não tanto para fazerem valer os seus direitos de crédito e obterem o pagamento, como para fazerem valer os seus direitos de garantia sobre os bens penhorados (neste sentido pode ver-se José Lebre de Freitas, A acção executiva, 4.ª edição, páginas 304/305).

Aliás, só o credor com garantia real sobre os bens penhorados (penhor, hipoteca, privilégio creditório, direito de retenção ou outra garantia admitida por lei) tem o ónus de reclamar o seu crédito na execução, a fim de concorrer à distribuição do produto da venda, sendo parte na acção executiva propriamente dita, podendo nela exercer alguns dos poderes que a lei atribui ao exequente.

Sucedem porém que, o ora Reclamante não reclamou os seus créditos. Assim, “o decurso do prazo de reclamação não provoca a caducidade do direito de crédito, mas apenas a caducidade do direito de o reclamar com base no direito real de garantia ou de preferência de pagamento incidente sobre os bens penhorados na acção executiva em que a penhora ocorreu.” (Salvador da Costa, *in* O Concurso de Credores, 4.ª Edição, pág. 233).

Neste conspecto, “o credor que não reclame arrisca-se, pela perda do seu direito real de garantia com a venda executiva (art. 824-2 CC), a transformar-se em credor comum” (José Lebre de Freitas e Armindo Ribeiro Mendes, Código de Processo Civil Anotado — Volume 3.º, Coimbra Editora, 2003, pág. 512).

Por outro lado, no processo de execução fiscal é subsidiariamente aplicável o artigo 812º, do CPC, o que implica que, a notificação da decisão da venda é efectuada apenas ao executado e aos credores reclamantes (n.º 6).

Ora, pelo facto do credor reclamante não ter apresentado a sua reclamação de créditos, em ordem a acautelar os seus interesses, independentemente dessa formalidade ser indiferente quanto ao montante que seria recebido com a venda, não se vê como é que o seu crédito poderia ser graduado se ele não foi reclamado atempadamente.

Efectivamente, devem considerar-se apenas como interessados na venda os que, gozando de garantia real sobre os bens penhorados vierem reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos. Todos os demais credores ainda que titulares de qualquer garantia sobre os mesmos bens, se não reclamarem os seus créditos no processo de execução em que foram penhorados os bens, nos termos da lei substantiva, não têm legitimidade, pois não lhe adviria qualquer consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação nem qualquer repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação.

Em face do que antecede, conclui-se que, só credor reclamante tem legitimidade para pedir a anulação do despacho que determinou a modalidade e preço da venda. Ora, não sendo nessa qualidade que o ora Reclamante se apresenta, carece de legitimidade para impugnar tal despacho.

Com efeito, se qualquer das partes carecer de legitimidade o Tribunal deve abster-se de conhecer do mérito da causa e absolver o réu da instância (conforme decorre dos artigos 278.º, n.º 1 alínea d), 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea e) todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 2.º, alínea e) do CPPT), sendo tal excepção dilatatória de conhecimento oficioso (artigo 578.º do CPC), que obsta ao prosseguimento do processo.

Pelo exposto, o Reclamante carece de legitimidade para a propositura da presente reclamação, determinando-se a absolvição da Fazenda Pública da instância (artigo 278.º, n.º 1, alínea d) do CPC, *ex vi* do artigo 2.º, alínea e) do CPPT), ficando prejudicado o conhecimento das questões suscitadas (cf. artigo 608.º, n.º 2 do CPC).

Fixa-se o valor da acção em € 38.621,90, correspondente ao valor base da venda do bem imóvel (artigos 305.º e 306.º do Código de Processo Civil (CPC), artigo 97.º-A, n.º 1 al. e) do CPPT e 6.º, n.º 1 do Regulamento das Custas Processuais).

*

Vencido, é o Reclamante responsável pelas custas (artigo 527.º n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT).

3. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, absolve-se a Fazenda Pública da instância.

Custas pelo Reclamante

Registe e notifique”

DECIDINDO NESTE STA

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional consiste em saber se ao credor com garantia real sobre os bens penhorados, a vender no processo de execução fiscal, em que é exequente a Fazenda Pública, mas que não reclamou os seus créditos, após a notificação que para tal lhe foi efectuada, assiste legitimidade para questionar o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que determinou a venda por negociação particular por um determinado valor mínimo de que o credor ora recorrente discorda.

Não obsta ao conhecimento da questão suscitada a este STA o facto de entretanto e após a prolação do acórdão do TCA- Sul que declarou a sua incompetência em razão da hierarquia, ter sido junta aos autos a sentença da 1ª secção, Comércio do Tribunal da Comarca de Leiria uma vez que a declaração de insolvência dos executados e a determinação de apensação do processo de execução fiscal não contendem com a dilucidação da questão que em processo cautelar de reclamação, nos termos do artº 276º do CPPT, nos é submetida.

Vejamos então:

Já não se destaca como primordial a “velha” questão de saber se o actual artº 812º do CPC (equivalente ao antigo artº886-A do CPC) é de aplicação subsidiária uma vez que a jurisprudência deste STA se consolidou nesse sentido, sendo certo que também o Tribunal Constitucional no seu acórdão nº 166/2010 de 28/04 decidiu “*julgar inconstitucional, por violação do disposto no artigo 2.º da CRP, a norma que resulta das disposições conjugadas da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 3 do artigo 252.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e dos artigos 201.º, 904.º e alínea c), do n.º 1 do artigo 909.º do Código de Processo Civil, quando interpretada “no sentido de dispensar a audição dos credores providos com garantia real nas fases de venda ordenada pelos Serviços de Finanças e, fundamentalmente, quando é ordenada a venda por negociação particular e feita a adjudicação consequente”*”.

Ainda sobre esta matéria, acresce referir a título ilustrativo que recentemente no ac. de 15/10/2014 tirado no rec. 1463/13-50 do Pleno da Sessão de Contencioso Tributário se escreveu o seguinte:

«(...)na sequência da alteração legislativa que determinou que a reclamação de créditos passasse a preceder a venda, a jurisprudência deste Tribunal vem afirmando maioritariamente que o art.º 886.º-A, nº 4 do Código de Processo Civil (artº 812º, nº 6 na actual redacção), em que se prevê a notificação da decisão sobre a venda prevista nos seus nºs 1 e 2 aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender, é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal

Assim no Acórdão 700/12 de 10.10.2012 ficou dito que no processo de execução fiscal tem aplicação supletiva o disposto no art.º 886º-A do Código de Processo Civil e que «o credor com garantia real tem necessariamente que ser notificado, nomeadamente do despacho que altera o preço de venda inicialmente fixado, após frustrada a venda anterior por propostas em carta fechada e por negociação particular».

Concluindo-se, naquele aresto, que a omissão de notificação de tal despacho constitui nulidade processual que justifica a anulação da venda nos termos dos artigos 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Também no Acórdão 431/09, de 08.07.2009, este Supremo Tribunal Administrativo afirmou que o artigo 886.º-A do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, pois que a decisão órgão de execução fiscal é potencialmente lesiva dos interesses do credor com garantia real sobre o bem a vender, razão pela qual a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da Constituição) e o princípio da boa-fé e da cooperação entre os intervenientes processuais justificam plenamente que valha também para o processo fiscal o dever de notificação imposto nas execuções comuns (que, além do mais, não põe em causa a celeridade do processo).

E ainda no Acórdão de 14/7/2008, proc. 0222/08, ficou sublinhado que “A questão da aplicabilidade do disposto no art. 886º-A, nº 4, do CPC, não pode ser cindida quanto às decisões a comunicar”, uma vez que no nº 4 (correspondente ao actual nº 6) faz “referência à notificação da “decisão” e ela abrange, nos termos do nº 2 do mesmo artigo, quer a escolha da modalidade de venda, quer o valor base dos bens a vender; quer a eventual formação de lotes” e, “Por isso, a haver no processo de execução fiscal lugar a notificação, ela terá de reportar-se à globalidade da “decisão” referida”.

Para além destes arestos poderemos ainda citar, no mesmo sentido, e sem pretensões de exaustão, os mais recentes Acórdãos 51/14, de 12.02.2014, 1961/13, de 29.01.2014, 180/12, de 05.07.12, 667-A/12 de 27.01.13, 161/12, de 20.06.012, 353/11 de 22.06.11, 244/10, de 03.11.10 e 188/10 de 07.07.10, todos, tal como os anteriormente referidos, publicados in www.dgsi.pt. »

Antes se impõe a melhor interpretação a fazer quer do disposto no artº 276º do CPPT quer do artº 812º do CPC, conjugando estes preceitos com as normas que impõem a notificação às partes dos despachos ou decisões que sejam do seu interesse e lhes possibilitam a sua sindicância.

Dispõe o primeiro daqueles preceitos legais que:

As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

E dispõe o segundo preceito referido que:

Determinação da modalidade de venda e do valor base dos bens

1 – Quando a lei não disponha diversamente, a decisão sobre a venda cabe ao agente de execução, ouvidos o exequente, o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender.

2 - A decisão tem como objeto:

- a) A modalidade da venda, relativamente a todos ou a cada categoria de bens penhorados;*
- b) O valor base dos bens a vender;*
- c) A eventual formação de lotes, com vista à venda em conjunto de bens penhorados.*

3 - O valor de base dos bens imóveis corresponde ao maior dos seguintes valores:

- a) Valor patrimonial tributário, nos termos de avaliação efetuada há menos de seis anos;*
- b) Valor de mercado.*

4 - Em relação aos bens não referidos no número anterior, o agente de execução fixa o seu valor de base de acordo com o valor de mercado.

5 - Nos casos da alínea b) do n.º 3 e do número anterior, o agente de execução pode promover as diligências necessárias à fixação do valor do bem de acordo com o valor de mercado, quando o considere vantajoso ou algum dos interessados o pretenda.

6 - A decisão é notificada pelo agente de execução ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender, preferencialmente por meios eletrónicos.

7 - Se o executado, o exequente ou um credor reclamante discordar da decisão, cabe ao juiz decidir; da decisão deste não há recurso.

Não ocorre dúvida de que a notificação referida no nº 6 do preceito acabado de transcrever deve ser efectuada aos interessados. E, estes são, no dizer do acórdão deste STA de 12-2-2003, tirado no recurso n.º 1554/02, e disponível no site da DGSÍ, o exequente que pretende pagar-se pela venda do bem, o executado que dele fica desapossado e os credores que tenham garantia sobre os bens e **que querem pela venda deles ressarcir-se.** (destaque nosso)

Acresce referir ainda que, tal como Jorge Lopes de Sousa expressou no seu ac. de 14/07/2008 tirado no rec.0222/08 e disponível no site da DGSÍ, a questão da aplicabilidade do disposto no art. 812º nº 6 do CPC, não pode ser cindida quanto às decisões a comunicar, abrangendo quer a escolha da modalidade de venda, quer o valor base dos bens a vender, quer a eventual formação de lotes.

Por isso, a haver no processo de execução fiscal lugar a notificação, ela terá de reportar-se à globalidade da «decisão» referida.

Resta então afrontar a questão nuclear do presente recurso que relembra-se é a de saber se um credor com garantia real sobre os bens penhorados no processo de execução fiscal mas que não reclamou os seus créditos pode reclamar da decisão administrativa que determinou a venda por negociação particular e por um determinado valor.

Será que o pode fazer?

Será que o acto praticado pelo órgão de execução fiscal no processo afecta os seus direitos e interesses legítimos enquanto terceiro?

Afigura-se-nos que não, desde logo por atenção ao teor literal do artº 812º nº 6 do actual CPC onde se refere que a decisão é notificada aos “*credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender*” e também do artº 820 nº 2 do mesmo código, onde se referem as pessoas/entidades que podem assistir à abertura das propostas de compra e onde mais uma vez se referem entre outros “*os reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender*” (sublinhados nossos), não ocorrendo dúvidas face ao teor de tais preceitos que a a qualidade de credor reclamante é requisito da assunção dos direitos ali previstos.

Expressamos, ainda, a nossa concordância com os fundamentos/razões expressas quer no parecer do Sr. Procurador Geral adjunto neste STA, quer na decisão de 1ª Instância e ainda pela singela razão de que o ora recorrente não é parte no processo de execução fiscal ou em qualquer dos seus apensos, mormente o de verificação e graduação de créditos.

Ora, só com a sua intervenção no processo de execução fiscal através da reclamação de créditos lhe assistem os direitos previstos nos artigos 788º a 794º ambos do CPC e adquire a qualidade de “parte” para efeitos de lhe deverem ser efectuadas todas as notificações previstas na lei a que supra nos referimos.

Pelo exposto, sendo o ora Recorrente credor com garantia real mas que não reclamou os seus créditos não se impunha que lhe fosse efectuada a notificação do despacho que determinou a modalidade e preço da venda pelo que no reverso, carece de legitimidade para impugnar tal despacho.

Preparando a decisão alinhamos a seguinte proposição:

O credor titular de um direito real de garantia real, que não reclamou o seu crédito em execução fiscal, não goza de legitimidade para deduzir reclamação, nos termos do art. 276.º do C.P.P.T., relativamente à decisão que fixou o valor para a venda por negociação particular, porquanto não é executado, nem é de considerar como titular de um direito ou um interesse legítimo, no sentido de directamente lesado por aquela decisão.

4- DECISÃO:

Termos em que acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida.

Custas a cargo do recorrente.

Lisboa, 5 de Agosto de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ana Paula Portela*.

Acórdão de 5 de Agosto de 2015.

Assunto:

Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Efeito suspensivo.

Sumário

- I — Decorre da nova redacção que ao artigo 278.º do CPPT foi dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 e bem assim que à alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT foi dada pela Lei 66-B/2012, que a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, com subida imediata, não tem efeito suspensivo da execução no seu todo.*
- II — Não obstante, tal não significa que o órgão de execução fiscal possa praticar actos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.*
- III — Ademais esse efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efectiva dos direitos ou interesses do reclamante afectados por actos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos artigos 204, n.º 1, e 268 n.º 4, da CRP.*

Processo nº: 990/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a **Fazenda Pública** recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou procedente a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal interposta pela sociedade A....., Lda.^a contra o despacho do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido para que fossem dados sem efeito os actos praticados no processo de execução fiscal nº 0302201001002309, subsequentes ao despacho de nomeação do Administrador Judicial provi-

sório proferido no âmbito no plano especial de revitalização, que sobre aquela sociedade corre termos, nomeadamente a venda de bem penhorado e abertura de propostas.

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

«A

A decisão do órgão de execução fiscal, não é violadora ou lesiva, nem coloca em causa qualquer direito ou interesse legítimo do reclamante;

B

Ao decidir pela realização do procedimento de abertura de propostas para aquisição do bem em venda, suspendendo no entanto a adjudicação da mesma,

C

O órgão de execução fiscal decidiu da forma que melhor salvaguarda os interesses em confronto,

D

Garantindo, por um lado a integridade do património da executada, até à decisão final do Processo Especial de Revitalização da executada,

Mas também que nenhuma lesão a esse património ocorrerá, até que seja proferida decisão no recurso interposto da sentença proferida no processo RAOEF n.º 521/14.8BEBJA;

E

Permitindo que, logo que concluído este, e se tal resultar da decisão proferida, proceder de imediato à anulação da venda, salvaguardando os interesses da reclamante,

F

Mas também, se tal resultar da decisão proferida, adjudicar de imediato o bem à melhor proposta apresentada, salvaguardando os interesses da Fazenda Pública,

G

No respeito pelo princípio da economia processual, evitando a prática de atos inúteis, nomeadamente através da repetição de todos os procedimentos inerentes à venda judicial.

H

Por outro lado, e embora a jurisprudência se viesse a pronunciar pelo efeito suspensivo da reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT,

I

Certo é que a AT sempre entendeu, que tal não resultava claramente da norma, porquanto, atribuir esse efeito sem que, simultaneamente houvesse sido determinada a suspensão do prazo prescricional,

J

Resultava num claro desequilíbrio das posições em confronto, desprotegendo os superiores interesses da Fazenda Pública em prol dos interesses dos reclamantes,

K

Sendo que a interpretação da Fazenda Pública, encontra acolhimento na recente alteração legislativa ao artigo 278º do CPPT, que embora sem o indicar expressamente, tem, manifestamente caráter interpretativo,

L

Já que, ressalvado o devido respeito por outra interpretação, esta é a que melhor se coaduna com os interesses em confronto,

M

Pois, o legislador, ao retirar a referência “Efeito suspensivo” da epígrafe do artigo 278.º do CPPT, mas também ao prescrever no nº 5 deste artigo que:

“A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária”;

N

Mais não fez de que esclarecer que o processo executivo continua na disposição do órgão de execução fiscal, permitindo a este, prosseguir com os trâmites necessários à sua efetiva cobrança,

O

Sendo esta a interpretação que melhor se coaduna com a interpretação sistemática do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e, também com o determinado na Lei Geral Tributária (LGT),

P

Nomeadamente, o constante dos nºs 1 e 2 do artigo 52.º da LGT,

Q

Não podendo colher, com o devido respeito, que é muito, a justificação da suspensão do processo, expandida na douta sentença, ora sob recurso, de que “Na verdade, os processos de execução instaurados no serviço de finanças são já da competência do tribunal tributário. Por isso, não se pode dizer validamente que a reclamação do ato do OEF provoca a suspensão do processo de execução fiscal,

pois este; *detém natureza judicial - veja-se a respeito o art.º 103º da LGT. Assim, uma vez apresentada a reclamação vai esta prosseguir os seus trâmites legais no tribunal tributário, para onde é expedido o processo de execução fiscal, com o requerimento que deu origem àquela, a fim de que o juiz possa apreciar um ato por essa via atacado.*”;

R

Porque assim sendo, também em outros procedimentos, nomeadamente na oposição, tendo o processo executivo natureza judicial e estando na disposição do Tribunal, desnecessário seria, para obtenção do efeito suspensivo, que o legislador tivesse determinado a obrigação de constituição de garantia,

S

De outra parte, e atento fato de já haver decisão proferida no Recurso interposto, manter o decidido na dita sentença ora sob recurso, significará repetir, a breve trecho, todos os procedimentos tendentes à venda executiva, com os inerentes custos a tal associados.

Assim, e dados os argumentos acima expendidos, a Representação da Fazenda Pública, requer a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por Acórdão que mantenha na ordem jurídica os atos praticados pelo órgão de execução fiscal, assim se fazendo a costumeira justiça.»

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando na íntegra o parecer do Ministério Público na primeira instância, que a sentença recorrida acolheu.

4 - Com dispensa de vistos, dada a natureza do processo, cumpre apreciar e decidir.

5 - Em sede factual apurou-se em primeira instância seguinte matéria de facto:

A) Em 02/03/2010 foi instaurado pelo SF de Odemira o processo de execução fiscal nº 0302201001002309 contra a sociedade aqui Reclamante para cobrança de IRC relativo ao exercício de 2008 no valor de 270.201,73 euros;

B) Em 27/01/2011 foi elaborado auto de penhora do bem imóvel consistente em prédio rústico sito na freguesia e concelho de, inscrito na matriz cadastral sob o art. 26 da secção AR/AR1 1 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcochete sob o nº 3123/20050118, propriedade da sociedade executada;

C) Em 11/09/2014 foi proferido despacho determinativo da venda do bem penhorado por meio de leilão electrónico a realizar em 19/11/2014;

D) Tal despacho foi notificado em 12/09/2014 à sociedade Reclamante;

E) Junto aos autos de execução fiscal citados em A), em 17/11/2014, apresentaram B..... e C....., respetivamente, contribuintes fiscais nºs e, reclamação de ato do OEF;

F) Na sequência daquelas reclamações foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira de acordo com o qual manteve o despacho reclamado, determinativo da venda, mas determinou a suspensão da venda;

G) Remetidas a este TAF foram ambas as reclamações distribuídas respetivamente com os nºs 520/14 e 521/14 BEBJA;

H) Em ambas as reclamações veio a ser proferida decisão, em 26/01/2015 e 14/02/2015, que julgou verificada a exceção dilatória de ilegitimidade ativa e que, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância;

I) Nos autos registados sob o nº 521/14 BEBJA foi interposto recurso daquela decisão e determinado efeito suspensivo ao mesmo aquando da sua admissão;

J) Em 04/03/2015 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças no processo citado em A) no qual foi consignado além do mais que “(...) *Tem sido entendimento da Fazenda Pública que as reclamações das decisões do órgão da execução fiscal não têm efeito suspensivo. (...) conclui-se que não pode ser atribuído efeito suspensivo às normas constantes dos arts. 276º e 278.º pelo que decido proceder à marcação de nova venda uma vez que a anterior ficou prejudicada (...) Proceda-se à venda do bem penhorado nos autos por meio de Leilão Eletrónico (...) Para a venda designo o dia 7 de abril de 2015 (...)*”;

L) Este despacho foi notificado à sociedade executada em 10/03/2015;

M) Em 23/03/2015 a sociedade apresentou requerimento a solicitar a suspensão da execução fiscal atenta a sua apresentação a um processo especial de revitalização e seja dada sem efeito a venda do imóvel penhorado;

N) O processo especial de revitalização citado em M) corre termos na Instância Local - Secção Competência Genérica - Juízo 2 - Odemira - Comarca de Beja como nº 90/15.1 TBODM;

O) Na sequência do requerimento apresentado foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira, em 31/03/2015, no qual além do mais refere “(...) *defiro a pretensão do contribuinte quanto à suspensão do processo em causa, o qual já se encontra suspenso, no entanto indefiro quanto à sua venda, a saber: - A marcação da venda não é afetada pelo início das negociações do PER. À receção de propostas*

também em nada afeta a situação patrimonial do devedor. Por outro lado, a receção de propostas não se traduz em qualquer ato do órgão de execução pelo que não estão impedidas pela apresentação do PER; - O mesmo não sucede com o ato de adjudicação é um ato do órgão de execução fiscal e afeta a situação do devedor; No caso em análise, a venda está marcada na modalidade de leilão eletrónico. Nesta modalidade de venda dispõe o n.º 1 do art. 6.º da Portaria n.º 219/2011, de 1 de junho, que “no dia e horas designadas para o termo do leilão, o órgão de execução decide sobre a adjudicação dos bens”; Este é o ato que não poderá ser praticado (caso nessa data ainda se mantenha o procedimento negocial do FER) e que deverá ser suspenso pelo OEF, Se, e quando, o processo executivo estiver em condições legais de ser tramitado, o órgão de execução fiscal poderá então, efetuar a adjudicação do bem em venda (embora relembremos, as propostas possam ser retiradas, no caso de adjudicação se verificar além dos 90 dias seguintes ao primeiro designado, cfr n.º 4 do art. 820.º do CPC.);

P) Em 01/04/2015 foi expedida notificação da sociedade Reclamante quanto a este despacho;

Q) Em 24/03/2015 a sociedade Reclamante apresentou petição inicial com vista à instauração da presente Reclamação e com ele visando o despacho de 04/03/2015 referido em J);

R) O OEF manteve o despacho antes mencionado e determinou a remessa dos autos a este TAF onde deu entrada em 06/04/2015.

6. Do objecto do recurso

A questão objecto do presente recurso é a de saber se enferma de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou ilegal o despacho do órgão de execução fiscal, proferido 31/03/2015, que determinou a venda de bem penhorado para 07/04/2015, não obstante se encontrar pendente a essa data, e na data em que foi proferida a sentença, recurso da decisão proferida na reclamação apresentada sobre despacho de idêntico teor por parte de um filho do sócio único da sociedade executada (recurso interposto na reclamação 521/14 BEBJA).

A sentença recorrida configurou a questão objecto da reclamação como sendo a da discussão da atribuição de efeitos suspensivos ao processo de execução fiscal em virtude da pendência de processo especial de revitalização da própria sociedade Reclamante e ainda de recurso interposto de decisão proferida em reclamação relativa a tal processo, questão esta que havia também sido suscitada pela reclamante nas alíneas NN a RR da petição inicial (fls. 15 e 16).

Por um lado, e citando jurisprudência condizente, nomeadamente o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15.05.2015, recurso 494/15, a sentença recorrida considerou que o processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a Administração Tributária a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei, julgando improcedente este fundamento da reclamação.

Mas, por outro lado, considerou também a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que era ilegal o procedimento do órgão de execução fiscal «ao determinar a venda de bem penhorado no seio da execução fiscal que se encontra pendente de um recurso quando, o processo não se encontra sob a sua alçada mas antes sobre a judicial.»

Ponderou a decisão recorrida que o despacho reclamado (proferido em 31.03.2015 e referido no ponto O) do probatório) ocorreu «em momento em que o recurso se mantém pendente no Tribunal superior pelo que fora da alçada do órgão de execução fiscal».

E que a ilegalidade originária daquele despacho reclamado, reside no facto de pretender impulsionar a execução fiscal «sem que tal lhe seja admissível, pelo menos, enquanto perdurar os seus termos a reclamação que prosseguiu para a fase de recurso jurisdicional».

No prosseguimento de tal discurso argumentativo a sentença reconheceu inteira razão à reclamante e anulou acto em questão, determinando que os autos de execução fiscal ficassem parados enquanto não transitasse em julgado a decisão que recaísse sobre a reclamação n.º 521/14 BEBJA ⁽¹⁾ e se determinasse a remessa dos mesmos ao OEF.

Não conformada com este segmento da decisão sindicada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta essencialmente nas seguintes proposições:

- Ao decidir pela realização do procedimento de abertura de propostas para aquisição do bem em venda, suspendendo no entanto a adjudicação da mesma, o órgão de execução fiscal decidiu da forma que melhor salvaguarda os interesses em confronto, nomeadamente a integridade do património da executada, sendo que nenhuma lesão a esse património ocorrerá, até que seja proferida decisão no recurso interposto da sentença proferida no processo RAOEF n.º 521/14.8BEBJA; permitindo que, logo que concluído este, e se tal resultar da decisão proferida, se proceda de imediato à anulação da venda, salvaguardando os interesses da reclamante, ou também, se tal resultar da decisão proferida, se adjudique de imediato o bem à melhor proposta apresentada, salvaguardando os interesses da Fazenda Pública,

- O legislador, ao retirar a referência “Efeito suspensivo” da epígrafe do artigo 278.º do CPPT, e também ao prescrever no n.º 5 deste artigo que “A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária”, mais não fez de que

esclarecer que o processo executivo continua na disposição do órgão de execução fiscal, permitindo a este, prosseguir com os trâmites necessários à sua efectiva cobrança,

Carece no entanto de razão legal.

Vejam os.

6.1 Como é sabido a redacção do artº 278º do CPPT foi objecto de alteração pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, que suprimiu a epígrafe “efeito suspensivo” e passou a prever no seu nº 5 que «A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária».

Por outro lado também a redacção da al. n) do nº 1 do artº 97º do CPPT foi alterada pela Lei 66-B/2012, prevendo-se que o recurso de actos de órgão de execução fiscal com subida imediata passe a ser autuado não no próprio processo de execução fiscal, mas por apenso.

Por via de tais alterações legislativas poderá sustentar-se que não decorre do regime legal vigente que a reclamação com subida imediata tenha efeito suspensivo da execução no seu todo.

Mas já não será legítimo concluir que a reclamação com subida imediata não tem efeito suspensivo da decisão reclamada.

Nem tal significa que o órgão de execução fiscal possa praticar actos “de execução” da decisão reclamada, pois não há quaisquer dúvidas de que a reclamação com subida imediata tem efeito suspensivo da decisão reclamada, como decorre do nº 3 daquele artº 278º.

Com efeito e como já foi sublinhado pela jurisprudência desta secção, nomeadamente no Acórdão de 17.09.2014, proferido no recurso 909/14, «muito embora o efeito suspensivo decorrente da reclamação ao abrigo do artigo 276 do CPPT esteja confinado aos casos em que a continuação do Processo Executivo e a consequente execução seja susceptível de causar prejuízo irreparável o certo é que verificado esse pressuposto o efeito jurídico do recebimento e subida imediata deste meio judicial tem de manter-se como referimos já enquanto não houver decisão transitada em julgado a negar provimento a essa reclamação sendo que o seu provimento conduz a que a Administração Tributária tenha de respeitar a decisão não podendo agir em contrário por força do disposto no artigo 205/2 (2) da CRP».

Assim ao argumentar que não assiste efeito suspensivo dedução da reclamação prevista no artº 276º do CPPT a Fazenda Pública faz uma apreciação “desfocada” da questão em análise.

É que, como também ficou dito no Acórdão 249/15 de 25.03.2015, «a ilegalidade ou ineficácia do ato não decorrerá do prosseguimento da execução em si mesmo mas do facto de os actos de execução concretamente praticados ofenderem o efeito de suspensão da decisão reclamada.»

Se é certo que a dedução da reclamação não suspende a execução no seu todo, tal não significa que o órgão de execução fiscal possa praticar actos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.

Ademais esse efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efectiva dos direitos ou interesses do reclamante afectados por actos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos arts. 204, nº 1, e 268 nº 4, da CRP (3).

No caso, como vimos, resulta manifesto do probatório que em 11/09/2014 foi proferido despacho determinativo da venda do bem penhorado por meio de leilão electrónico a realizar em 19/11/2014 e que C..... reclamou de tal acto do órgão de execução fiscal, tendo tal reclamação sido instaurada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja sob o nº 521/14 BEBJA;

Na sequência daquela reclamação foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira de acordo com o qual manteve o despacho reclamado, determinativo da venda, mas determinou a suspensão da venda;

Na referida reclamação (nº 521/14 BEBJA) veio a ser proferida decisão, em 14/02/2015, que julgou verificada a excepção dilatória de ilegitimidade activa e que, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância, tendo porém tal decisão sido objecto de recurso, sendo determinado efeito suspensivo ao mesmo aquando da sua admissão.

Deve pois entender-se que, da suspensão da decisão reclamada no processo 521/14, decorre a suspensão da execução também nessa parte (venda do bem penhorado) até à decisão, com transito em julgado, de tal reclamação, facto que não tinha ocorrido ainda à data em que foi proferido o despacho reclamado nem à data em que foi proferida a sentença ora recorrida.

E sendo assim, in casu, o despacho ora reclamado, determinativo da venda, de idêntico teor e efeito jurídico ao despacho objecto do processo reclamação de actos do órgão de execução fiscal 521/14, só poderia ser efectuado após decisão, com transito em julgado de tal anterior reclamação, pelo que bem andou a decisão recorrida ao julgar tal despacho ilegal.

Acresce dizer que não procede a argumentação da Fazenda Pública quando invoca o princípio da economia processual.

Foi a própria Administração Tributária que, ao não aguardar o trânsito em julgado da decisão proferida na reclamação 521/14, e ao não acatar, desta forma, o princípio da prevalência das decisões dos tribunais, deu causa à prática de actos inúteis e à possibilidade de repetição dos procedimentos inerentes à venda judicial.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão

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

Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 5 de Agosto de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Portela*.

(¹) *Por lapso refere-se na sentença o processo de reclamação n.º 621/14 BEBJA, quando, como decorre claramente do probatório, e da própria fundamentação de direito, se trata da reclamação n.º 521/14 BEBJA.*

(²) *Que estabelece a obrigatoriedade das decisões dos tribunais para todas as entidades (públicas ou privadas) e a prevalência das decisões dos tribunais sobre as de quaisquer outras autoridades.*

(³) *Cf., neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Volume IV, pag. 303.*

Acórdão de 12 de Agosto de 2015.

Processo n.º: 1005/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL

DECISÃO RECORRIDA - Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel

.de 25 de Junho de 2015

Julgou improcedente a Reclamação de Atos do Órgão de

Execução Fiscal, deduzida por A....., Lda., mantendo o despacho reclamado.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

A....., Lda., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no processo n.º 520/15.2BEPNF de Reclamação de atos do órgão de execução fiscal, apresentada contra o acto que indeferiu o pedido de revogação da notificação da reclamante, em 27.05.2014 efectuada pelo Serviço de Finanças de Lousada, para proceder, no prazo de 10 (dez) dias, ao depósito do crédito de € 26 873,76, à ordem do processo de execução fiscal (PEF) n.º 1 791200801047116 e apensos, sob pena de ser executada no próprio processo, conforme os n.ºs 2 e 3 do art.º 771.º, do Código de Processo Civil (CPC), tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. O presente recurso tem por objecto, tão-só, questões de direito.

B. Toda a factualidade considerada provada, descrita nas páginas 6 e 7 da sentença, deverá permanecer imodificada.

C. O objecto do presente recurso circunscreve-se à parte decisória de direito, descrita nas páginas 12 a 14 da sentença, cuja decisão, na perspectiva da recorrente, não se encontra convenientemente fundamentada.

D. A Constituição da República Portuguesa, no art. 205º, nº1, estatui que “as decisões dos Tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na Lei.”

E. A doutrina e a jurisprudência vêm entendendo que a legitimidade democrática dos Tribunais é tanto maior quanto maior - e melhor - for a fundamentação da decisão proferida.

F. O direito à fundamentação constitui um património adquirido da nossa civilização hodierna, relativamente a todas as decisões e, em especial, no âmbito das decisões judiciais.

G. Um dos princípios básicos do Estado de Direito Democrático consiste no dever de fundamentação de decisões. Não podem as decisões serem de pura autoridade. Deve, por isso, o preceituado nos arts. 202º e 205º da CRP ser encarado como norma conformadora dos arts. 1º e 2º da C.R.P. que tutelam, respectivamente, os valores da dignidade da pessoa humana e do Estado de Direito Democrático; e, nessa medida, ser perspectivado como verdadeira garantia constitucional.

H. No seu petítório, a recorrente alegou verificar- na circunstância, uma causa de exculpação, a saber: conflito de deveres.

I. Não obstante, o Tribunal “a quo”, relativamente a esta questão, não decidiu de forma convenientemente fundamentada e estruturada, conforme cânones legislativos, jurisprudenciais e doutrinários.

J. O Tribunal “a quo” não fundamentou a sua decisão de forma estruturada, de modo a que pudéssemos perceber qual a razão por que, neste caso, não funciona o instituto jurídico do “conflito de deveres”.

K. A decisão proferida pelo Tribunal “a quo” é nula, por falta de fundamentação.

L. A decisão de 1ª instância é uma “não-decisão”.

M. A aferição da questão da existência - ou inexistência - de conflito de deveres é deveras relevante, porque - caso se verifique - o devedor fica desonerado de proceder ao depósito à Fazenda Pública.

N. Impõe-se que o Tribunal “ad quem” reconheça a nulidade verificada e determine a remessa dos autos à 1ª instância, para se produzir prova acerca do invocado instituto de conflito de deveres e sobre o mesmo decidir-se.

Requeru que o recurso seja julgado procedente, declaração de nulidade da decisão de 1ª instância, por vício de falta de fundamentação com a consequente remessa dos autos ao Tribunal “a quo”, de modo a ser suprido tal vício.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A decisão recorrida considerou **provados** os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. No âmbito do processo de execução fiscal (PEF) n.º 1791200801047116 e aps foi a ora reclamante notificada em 27.07.2012, nos termos do art 856.º (atual art. 773.º) do Código de Processo Civil (CPC) e do art. 224.º do CPPT:

- de que para garantia e pagamento da quantia de € 124 615,51, ficaram penhorados à ordem do Serviço de Finanças de Lousada os créditos que a executada B....., Lda., NIPC:, tivesse a receber, nomeadamente os provenientes de vendas ou prestações de ser

- que a penhora em causa incidia não só sobre os créditos existentes a data, mas também sobre os créditos futuros nos termos do art. 224.º, n.º 1 do CPPT;

- de que sobre ela (ora reclamante) recaía a obrigação de, no prazo de 10 (dez) dias, comunicar ao Serviço de Finanças se o crédito existe e em que data se vence;

- ficando, ainda, advertida que, na qualidade de devedora não se exonera pagando diretamente ao credor (art. 224.º n.º1 d) do CPPT) - cf.doc. de fls 31 do processo físico.

2. A ora reclamante, durante o mês de dezembro de 2012, pagou diretamente à credora o montante de € 26 873,76 - facto admitido por confissão.

3. Encontrava se ainda no decurso da validade da notificação de penhora de créditos futuros.

4. Decorrido o prazo de 30 (trinta) dias após a data de vencimento do crédito sem que este se mostrasse depositado à ordem do PEF supra referido, a reclamante foi notificada pelo Órgão de Execução Fiscal (OEF), para, no prazo de 10 (dez) dias, proceder ao depósito da referida quantia, sob pena de ser executada no próprio processo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 224 e dos n.ºs 2 e 3 do art. 771.º do CPC, ex vi art. 783.º, do mesmo diploma legal - cf.doc. de fls. 44 do processo físico.

5. A notificação objeto da presente reclamação, foi rececionada na Rua, n.º,, Lousada no dia 27.05.2014, cf. AR assinado por C..... - cf. doc. de fls.45 do processo físico.

6. C..... que desempenhava as funções de gerente da executada B..... Lda. - cf. teor da Informação do Serviço de Finanças de Lousada a fls. 34 do processo físico.

7. A presente reclamação deu entada no dia 12 de junho de 2014, mediante o pagamento da respetiva multa.

Questão objecto de recurso:

1 - Nulidade da sentença por falta de fundamentação.

O objecto do presente recurso circunscreve-se, exclusivamente a saber se a sentença recorrida, contrariamente ao que entende a recorrente, *fundamentou a sua decisão de forma estruturada, de modo a que pudéssemos perceber qual a razão por que, neste caso, não funciona o instituto jurídico do “conflito de deveres”*, que foi alegado pela recorrente na sua petição de reclamação do seguinte modo:

«15. *Acontece que, em Dezembro de 2012, um cliente da reclamante elaborou uma encomenda específica e exigiu que fossem as confeccionadoras da executada “B.....” a executarem o trabalho.*

16. *Na realidade, a encomenda em questão exigia, na sua execução, determinados pormenores de costura que, apenas as costureiras da “B.....” sabiam fazer e executar.*

17. *Foi assim que, não obstante a decisão tomada, pela reclamante em Agosto/2012, de não mais contratar com executada devedora, requisitou-se os serviços desta, apesar das circunstâncias.*

18. *Naquela altura, a executada devedora anuiu ao pedido de cumprir a encomenda, mas exigiu que lhe pagassem os serviços prestados e não fosse entregue qualquer quantitativo à Fazenda Pública.*

19. *Naquela altura, Dezembro de 2012, a reclamante pensava que já não estava obrigada a entregar qualquer montante à Fazenda Pública.*

20. *De todo o modo, a reclamante não teve alternativa. Tinha de pagar salários. Só teve, naquele período, aquela encomenda específica.(...)*

23. De qualquer forma, atento a factualidade descrita, a reclamante estava, naquela altura, perante um conflito de deveres, a saber: pagar o serviço, perante a sua fornecedora se queria executar a única encomenda capaz de gerar receita para pagar salários; ou, pagar aquele montante à Fazenda Pública.

24. O **conflito de deveres supra descrito, afasta a ilicitude e culpa da reclamante** ao não pagar a quantia de 26.873,76€ à Fazenda Pública.».

Consultada a sentença recorrida que por se tratar de um verdadeiro acto jurídico, a que aplicam as regras reguladoras dos negócios jurídicos (art. 295.º do CC) há-de ser interpretada, segundo as normas que disciplinam a interpretação da declaração negocial, com a análise dos seus antecedentes lógicos que a tornam possível e a pressupõem, dada a sua íntima interdependência com a sua parte decisória, verifica-se que dela consta, com referência ao invocado «conflito de deveres» apenas o seguinte:

«Termos em que se passa a conhecer imediatamente do objeto da reclamação.

(...) Limita-se a alegar que, devido a um conflito de deveres optou por não dar cumprimento à notificação para penhora de créditos a favor do Estado, contrariando desse modo o disposto nos artigos 224.º, do CPPT e do art.º 856.º (atual art.º 773.º) do CPC.

Assim, deveria a reclamante, no prazo legal, ter procedido ao depósito do crédito no valor de € 26.873,76 à ordem do PEF n.º 1 791200801047116 e apensos.

O facto de ter pago diretamente à executada ainda no decurso da validade da notificação, mio a dispensa de depositar aquele valor:

De tudo o que se disse, resulta que, não assiste razão à reclamante, nomeadamente na alegada inconstitucionalidade, por violação do princípio da separação de patrimónios, da interpretação dos artigos 224.º do CPPT e 856.º do CPC atual art. 773.º), relativamente à pretensão da Fazenda Pública receber o valor que já pagou à executada à custa do seu património, pois, não deveria a reclamante ter efetuado tal pagamento à executada, mas sim, no prazo legal, ter procedido ao depósito do crédito no valor de €26.873,76 à ordem do PEF n.º 1791200801047116 e apensos.. Pelo que, terá a reclamação de improceder.».

A sentença recorrida limitou-se a indicar que a aqui recorrente alegou a existência de um conflito de deveres, mas, sem sobre ele se pronunciar acabou por concluir que pelas razões que indicou quanto a outras questões o dever de depositar a referida quantia se mantinha.

Torna-se, assim, patente que a sentença recorrida nada disse sobre se existia ou não o invocado conflito de deveres, se, a existir se ele era ou não susceptível de afastar a ilicitude ou a culpa da conduta do reclamante de molde a poder impedir/não impedir a anunciada penhora de património da reclamante. Tal invocado conflito de deveres era, na perspectiva da recorrente, um dos fundamentos que sustentavam a sua actuação de não depósito a favor da Fazenda Pública do montante em causa, e, em si mesmo impeditivo de que a penhora anunciada fosse legalmente determinada o que importa que o tribunal recorrido aprecie.

Nos termos do disposto no artº 615º, nº 1, b) do CPC, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do CPPT, a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Atentos os elementos acabados de enunciar, a sentença recorrida enferma de vício de falta de fundamentação e, não pode manter-se e deve ser apreciada a existência/inexistência do conflito de deveres e respectiva relevância jurídica, à luz da interpretação dos factos provados.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida, nos termos expostos para que aprecie a questão de conflito de deveres, mantendo-a em tudo o mais por não ter sido objecto de recurso.

Sem custas, por não terem sido apresentadas contra-alegações.

Lisboa, 12 de Agosto de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — José Veloso — Fonseca da Paz.

Acórdão de 19 de Agosto de 2015.

Assunto:

Conflito negativo de competência. Competência em razão do território. Requisitos da existência de conflito.

Sumário:

- I — *Para que possa configurar-se um conflito negativo de competência em razão do território para conhecer de uma acção – conflito cuja resolução se impõe, sob pena de denegação da justiça – é necessário que existam duas decisões sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, e que essas decisões sejam contraditórias (geralmente, que os tribunais se atribuam reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria).*
- II — *Os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC, pelo que a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se ope legis pela prevalência da primeira decisão.*
- III — *Se não existirem duas decisões judiciais em contradição, nos termos referidos em I, não há qualquer conflito que cumpra dirimir.*

Processo n.º 1007/15-30.

Requerente: Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Requeridos: Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e Tribunal Tributário de Lisboa.

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

Conflito negativo de competência em razão do território no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 2334/13.5BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 Considerando verificado um conflito negativo de competência em razão do território entre o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Tributário de Lisboa para decidir a oposição que A..... (a seguir Oponente) deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade, reverteu contra ele por ter sido considerado responsável subsidiário pela dívida exequenda, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a quem os autos foram remetidos, ordenou a subida dos mesmos ao Supremo Tribunal Administrativo, por considerar que é a este que compete dirimir aquele conflito.

1.2 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto pronunciou-se nos seguintes termos:

«Em nosso parecer, não ocorre conflito negativo de competência territorial entre o TAF do Porto e o T. Tributário de Lisboa, por não terem estes tribunais emitido decisões contraditórias na matéria, transitadas em julgado.

Ao contrário do entendimento perfilhado pelo TAF de Sintra, o T. T. de Lisboa não se julgou territorialmente incompetente para a causa, tendo-se limitado a ordenar que os autos lhe fossem remetidos, integrando o raciocínio que presidiu ao julgamento de incompetência territorial do TAF do Porto, portanto em sintonia com ele, o qual pretendeu remeter o processo ao Tribunal da área de jurisdição do domicílio do Oponente, ou seja, ao TAF de Sintra, o que só não ocorreu por mero lapsus na indicação do respectivo Tribunal.

Deverão pois os autos baixar ao TAF de Sintra para aí prosseguirem termos, se a tal nada mais obstar».

1.3 Dispensaram-se os vistos dos Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão.

1.4 Cumpre apreciar e decidir em conferência, tendo em conta que a alínea g) do n.º 1 do art. 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAFA) atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para conhecer “*Dos conflitos de competência entre tribunais tributários*”, regra esta que, sendo especial, afasta a aplicação da regra geral hoje contida no n.º 2 do art. 110.º (anterior art. 116.º) do Código de Processo Civil (CPC), nos termos da qual “*Os conflitos de competência são solucionados pelo presidente do tribunal de menor categoria que exerça jurisdição sobre as autoridades em conflito*”.

1.5 Como procuraremos demonstrar, impõe-se-nos, como pressuposto da eventual questão da competência em razão do território para conhecer da oposição à execução fiscal, averiguar se existe conflito negativo de competência que se imponha dirimir.

2. FUNDAMENTAÇÃO**2.1 DE FACTO**

Com interesse para a decisão, há que ter presente o seguinte circunstancialismo processual:

a) A....., com residência na Amadora, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto oposição à execução fiscal que, instaurada no Serviço de Finanças de Gondomar contra a sociedade

denominada “B., Lda.” para cobrança de uma dívida proveniente de IRS e IVA, reverteu contra ele, por ter sido considerado pelo órgão da execução fiscal responsável subsidiário pela dívida exequenda (cfr. a petição inicial e a informação de fls. 9 e segs.);

b) Por decisão datada de 21 de Outubro de 2013, transitada em julgado, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou o tribunal territorialmente incompetente para apreciar e decidir esse processo de oposição, ordenando a sua remessa ao Tribunal Tributário de Lisboa, que considerou o competente, em razão do território, à luz do disposto no art. 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e do disposto no mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, no pressuposto de que era o tribunal com jurisdição na área da residência do Oponente (cfr. a decisão de fls. 41 a 43);

c) Remetido que foi o processo ao Tribunal Tributário de Lisboa, veio este, por decisão datada de 18 de Março de 2015, transitada em julgado, a considerar que na decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto tinha «*ocorrido um lapso na indicação do Tribunal competente, uma vez que como bem referem o ERF e o DMMP de acordo com o mapa anexo ao DL n.º 325/2003, de 29/12, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 182/2007, de 9/5, o Município da Amadora pertence à área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e não do Tribunal Tributário de Lisboa*», motivo por que tratando-se de lapso e considerando que se impunha “integrar” «*o raciocínio que presidiu à elaboração da decisão*» do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, cuja intenção era «*remeter o processo ao Tribunal da área de jurisdição do domicílio do Oponente*», ordenou a remessa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (cfr. decisão de fls. 70/71);

d) Transitada em julgado a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, os autos foram remetidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, cuja Juíza proferiu despacho do seguinte teor:

«Nos presentes autos foi proferida decisão pelo T.T do Porto, que se julgou territorialmente incompetente para os autos, tendo determinado a remessa do processo julgado competente para o T.T de Lisboa, após trânsito – cfr. decisão de fls. 41 a 43, dos autos. Recebida neste último Tribunal, veio o mesmo a proferir decisão em que se julgou territorialmente incompetente para a causa, julgando competente o T.T. de Sintra – cfr. despacho de fls. 70 e segs. Após trânsito desta última decisão, foram remetidos os autos a este Tribunal.

Atenta a existência de um conflito negativo de competência territorial por banda daquelas duas instâncias judiciais, tal determina a remessa do processo ao STA, não sendo este tribunal competente para decidir o mesmo – cfr. n.º 2 do art. 109.º do CPC e alínea g) do art. 26.º, do ETAF.

Nos termos expostos, proceda-se ao envio dos autos à secção do contencioso tributário do V.º STA, dando baixa dos autos neste Tribunal por não ser competente materialmente para a causa. Registe. Notifique.

Sintra, 22.06.15» (cfr. decisão a fls. 77).

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Como resulta do que deixámos dito, perante uma oposição à execução fiscal deduzida por um revertido, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, conhecendo da excepção da incompetência em razão do território suscitada pelo Representante da Fazenda Pública junto daquele tribunal, declarou-se incompetente e indicou como tribunal competente, atento o disposto no art. 151.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, o tribunal da área do domicílio ou sede do devedor, que considerou ser o Tribunal Tributário de Lisboa, mediante invocação do disposto no mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, ou seja, no pressuposto de que era o tribunal com jurisdição na área da residência do Oponente.

Após o trânsito em julgado dessa decisão, o processo foi remetido ao Tribunal Tributário de Lisboa, cuja Juíza, verificando o lapso em que incorreu o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – uma vez que, de acordo com o aí invocado mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro ⁽¹⁾, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, o Município da Amadora integra a área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, e não a do Tribunal Tributário de Lisboa ⁽²⁾ –, considerou o seguinte: «*Assim integrando o raciocínio que presidiu à elaboração da decisão de fls. 41, pretendeu-se remeter o processo ao Tribunal da área de jurisdição do domicílio do Oponente, pelo que, deverão os autos ser remetidos ao TAF de Sintra*».

Transitada esta última decisão, foram os autos remetidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Aí, a Juíza desse tribunal, considerando que ambos os tribunais se tinham declarado incompetentes em razão do território para apreciar a oposição à execução fiscal e considerando ainda que carecia de competência em razão da matéria para dirimir esse conflito, ordenou a remessa dos autos ao Supremo Tribunal Administrativo, a fim de neste ser dirimido o conflito.

Vêm, pois, os presentes autos apresentados como conflito negativo de competência em razão do território entre o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e o Tribunal Tributário de Lisboa.

Como questão prévia à da verificação da competência territorial para conhecer da oposição à execução fiscal, impõe-se nos averiguar da existência de conflito entre as decisões daqueles dois tribunais no que respeita à competência em razão do território. Assim, como adiantámos em 1.5, há que averiguar se existe conflito negativo de competência.

2.2.2 DA AVERIGUAÇÃO SOBRE A EXISTÊNCIA DE CONFLITO NEGATIVO DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DO TERRITÓRIO

É inequívoco que o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto se declarou incompetente em razão do território para conhecer da oposição à execução fiscal e que considerou que a competência em causa, na interpretação que fez do disposto no art. 151.º do CPPT, era do tribunal com jurisdição sobre a área da residência do Oponente⁽³⁾, que considerou ser o Tribunal Tributário de Lisboa, mediante a expressamente invocada aplicação do mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio.

Porém, como bem deu conta a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, a quem o processo foi remetido após o trânsito em julgado daquela decisão, esta incorreu em erro material, uma vez que do referido mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, resulta que o Município da Amadora, área da residência do Oponente, integra a área de jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e não a do Tribunal Tributário de Lisboa.

Como resulta do teor do despacho proferido pela Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa – que não anuiu à posição assumida no processo pelos Representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público, que ambos sustentaram a incompetência do tribunal em razão do território – a verificação desse lapso nada tem a ver com a questão da competência. Uma coisa é averiguar e decidir da competência em razão do território, tarefa que exige a interpretação e aplicação das pertinentes regras legais e uma inequívoca tomada de posição sobre o tribunal competente; outra, bem diferente, é verificar que numa decisão proferida por outro tribunal foi cometido um erro material.

Ou seja, o Tribunal Tributário de Lisboa não proferiu decisão alguma no sentido de se declarar incompetente em razão do território⁽⁴⁾; o que fez – bem ou mal, não cumpre aqui apreciar⁽⁵⁾ – foi proceder *ex officio* à correcção do manifesto erro material em que incorreu a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, na qual se escreveu *Tribunal Tributário de Lisboa* onde se queria dizer, de acordo com a fundamentação expendida, *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra*⁽⁶⁾. É certo que essa correcção não foi feita explicitamente, mas foi-o implicitamente, sob a argumentação de que, verificando-se um lapso, havia que “integrar” «o raciocínio que presidiu à elaboração» da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e, assim, porque nela «pretendeu-se remeter o processo ao Tribunal da área de jurisdição do domicílio do Oponente», «deverão os autos ser remetidos ao TAF de Sintra».

Do que vimos de dizer resulta que não há contradição alguma no que se refere à questão da competência em razão do território: o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou que essa competência é do tribunal da área da residência do Oponente e o Tribunal Tributário de Lisboa não põe em causa que assim seja.

Ora, de acordo com o disposto no art. 109.º do CPC – que tem como epígrafe «*Conflito de jurisdição e conflito de competência*» –, aplicável *ex vi* do art. 2.º, alínea e), do CPPT (cfr. também o n.º 1 do art. 135.º do CPTA), para que possa configurar-se um conflito negativo de competência em razão do território para conhecer de uma acção – conflito cuja resolução se impõe, sob pena de denegação da justiça – é necessário que existam duas decisões sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, e que essas decisões sejam contraditórias (v.g., que os tribunais se atribuam reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria).

Perante a ausência de decisões contraditórias relativamente à competência em razão do território, não podemos senão concluir que inexistente conflito que urja dirimir.

Assim, devem os autos ser devolvidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim de aí prosseguirem os seus termos, se a tal nada mais obstar.

2.2.3 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Para que possa configurar-se um conflito negativo de competência em razão do território para conhecer de uma acção – conflito cuja resolução se impõe, sob pena de denegação da justiça – é necessário que existam duas decisões sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, e que essas decisões sejam contraditórias (geralmente, que os tribunais se atribuam reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria).

II - Os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC, pelo que a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se *ope legis* pela prevalência da primeira decisão.

III - Se não existirem duas decisões judiciais em contradição, em termos referidos em I, não há qualquer conflito que cumpra dirimir.

3. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em considerar inexistente conflito de competência que cumpra dirimir e, em consequência, ordenar a devolução dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim da aí prosseguirem os seus termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Agosto de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Teresa de Sousa*.

(¹) Diploma legal que define a sede, a organização e a área de jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais, concretizando o ETAF.

(²) Nos termos do referido mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/2003, o único município que integra a área de jurisdição do Tribunal Tributário de Lisboa é o Município de Lisboa.

(³) Note-se que tal decisão contraria a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que tem vindo a entender que o tribunal territorialmente competente para conhecer da oposição deduzida por quem foi chamado à execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário é o da área do domicílio ou sede do devedor originário, sendo a este que se refere o art. 151.º do CPPT –, como resulta dos seguintes acórdãos:

- de 8 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 701/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/a89ce2ed5ffe211380257d72003e58fe>;

- de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 620/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b7a7628e40f2d49d80257d85003f72da>;

- de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 887/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/96508877780ad11980257e000043634e>.

(⁴) E, mesmo que o fizesse, essa decisão não poderia prevalecer, pois, como tem vindo a afirmar este Supremo Tribunal Administrativo, os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC, pelo que a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se *opie legis* pela prevalência da primeira decisão. Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 25 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 1390/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2013/32230.pdf>), págs. 3677 a 3678, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/121359684653338d80257bf9004dc10c>;

- de 2 de Outubro de 2013, proferido no processo n.º 1391/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2013/32240.pdf>), págs. 3804 a 3806, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/dfd6ac364534917080257c050033dfbb>;

- de 30 de Outubro de 2013, proferido no processo n.º 1536/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2013/32240.pdf>), págs. 4359 a 4366, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/8dbab3f0c84744e880257c2b004e4120>;

- de 6 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 391/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/44a7a0a99c319cc880257e420044b170>.

(⁵) Poderia questionar-se se o Tribunal Tributário de Lisboa, ao invés de assumir ele, como assumiu, se bem que implicitamente, a correcção do lapso, deveria ter devolvido o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, para que fosse o Juiz deste tribunal a proceder à correcção do manifesto erro material em que incorreu.

Na verdade, estando expressamente prevista a possibilidade de correcção do erro material em que tenha incorrido a sentença ou despacho, essa correcção parece estar, em primeira linha, reservada ao juiz que proferiu a decisão (cfr. arts. 613.º, n.º 2, e 614.º, n.º 2, do CPC).

Certo é que a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, motivada por uma louvável intenção de celeridade e simplificação processuais, transitou em julgado.

(⁶) Há erro material quando existe uma divergência entre o que foi escrito e aquilo que se queria ter escrito, entre a vontade real e a declarada.

Acórdão de 19 de Agosto de 2015.

Assunto:

Execução Fiscal. Pagamento em Prestações. Prazo para o requerimento.

Sumário:

I — *Após 1 de Janeiro de 2012, com a entrada em vigor da redacção dada ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012), passou a ser possível pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações «até à marcação da venda», quando, anteriormente, tal possibilidade apenas podia ser exercida «no prazo de oposição».*

- II — *Essa alteração legislativa traduz um inequívoco alargamento do prazo para a formulação do pedido de pagamento em prestações e visa uma flexibilização das condições de pagamento das dívidas exequendas num contexto de profunda crise económica.*
- III — *Nem a letra nem a ratio do preceito autorizam a interpretação no sentido de que, no caso de terem sido penhorados vários bens a vender separadamente, o pedido de pagamento em prestações só possa ser efectuado até à marcação da primeira venda.*

Processo n.º 1008/15 – 30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A...

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 1260/15.8BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, julgando procedente a reclamação deduzida por A..... (adiante Reclamante ou Recorrente) ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), anulou a decisão administrativa proferida em sede de execução fiscal que, com fundamento em extemporaneidade, indeferiu o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso a Recorrente apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I. A acima melhor identificada reclamante reclamou, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 276.º e 278.º do CPPT, do despacho de 05-03-2015, proferido pelo Sr. Director de Finanças de Braga, em regime de substituição por vacatura do lugar, no âmbito do processo de execução fiscal (PEF) n.º 3425200301013262 e apensos, em que são devedores originários seus pais B..... e C....., que indeferiu o pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda, com fundamento na extemporaneidade deste.

II. A reclamante requereu a admissão da assunção da dívida exequenda e o pagamento em prestações da mesma, na sequência da doação que lhe foi feita pelos executados originários, de um dos bens penhorados nos autos, nomeadamente, uma parcela de terreno para construção, lote M5, descrito na Conservatória de Registo Predial de Braga sob o n.º 525.

III. Peticionou a reclamante que o despacho reclamado fosse anulado, alegando, em resumo, que, aquando do pedido de pagamento em prestações, não se encontrava marcada qualquer venda dos bens penhorados nos autos executivos, sendo que, para o prosseguimento dos autos será sempre obrigatória e imperativa a marcação de uma nova venda, o que ainda não havia sucedido à data.

IV. A Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo” julgou a reclamação procedente, anulou o despacho reclamado, tendo consequentemente determinado que fosse considerado tempestivo o requerimento da reclamante a solicitar o pagamento da dívida em prestações, considerando que:

Com a alteração operada pela Lei n.º 64/B-2012 de 30.12 foi estabelecido um regime mais flexível no que concerne ao pagamento em prestações, no sentido de facilitar aos contribuintes o pagamento das suas dívidas ao Estado, dada a conjuntura de crise que o país atravessava e atravessa.

O legislador não fala até à fase processual da marcação de venda, diz tão só marcação da venda, o que implica que havendo vários imóveis penhorados, vale a marcação da venda para cada um.

V. Salvo o devido respeito, não pode a Fazenda Pública concordar com a decisão ora recorrida, pelos argumentos que de seguida se expõem:

VI. A questão que se coloca no presente recurso reconduz-se à questão de saber se a Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo”, fez correcta interpretação da nova redacção dada ao n.º 1 do artigo 196.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, ao considerar que o pagamento em prestações pode ser peticionado, havendo vários bens penhorados nos autos executivos, até à concreta marcação da venda de cada um dos bens penhorados valendo a marcação da venda para cada um dos bens penhorados.

VII. Ou seja, se o legislador quando estabeleceu como prazo limite para requerer o pagamento em prestações a marcação da venda, havendo vários bens penhorados nos autos executivos, se quis referir à marcação da primeira venda nos autos executivos que, consequentemente, determina o início da fase da venda nos autos executivos ou à concreta venda de cada um dos bens penhorados.

VIII. Quanto a esta questão desde já se diga que é entendimento da Administração Tributária (doravante AT) que será determinante a marcação da primeira venda de um qualquer dos bens penhorados que, consequentemente, determina o início da fase da venda nos autos executivos e o início da arrecadação coerciva da dívida exequenda.

Senão vejamos,

IX. Relativamente ao prazo para requerer o pagamento em prestações na fase de cobrança coerciva, prescreve o n.º 1 do artigo 196.º do CPPT que, “As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal”.

X. A interpretação da norma feita pela Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo”, no sentido de que o legislador estabeleceu como prazo limite para requerer o pagamento em prestações a concreta marcação da venda de cada um dos bens penhorados e não, a marcação da primeira venda nos autos executivos, no entender da AT é abusiva, não colhendo no entender da AT os argumentos nos quais a Meritíssima Juiz alicerça a decisão proferida.

Senão vejamos;

XI. Não colhe o argumento de que essa posição é a mais consentânea com o espírito de maior flexibilização no que concerne ao pagamento em prestações subjacente à alteração legislativa operada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30/12, porquanto, ao defender-se esta interpretação estar-se-ia a abrir a possibilidade de o contribuinte indefinidamente poder requerer o pagamento em prestações em sede executiva, protelando-se, indefinidamente, eventualmente, a cobrança coerciva da quantia exequenda.

XII. Ou seja, encontrando-se penhorados nos autos executivos vários bens (como acontece na generalidade dos autos executivos), iniciando-se a fase da efectiva cobrança coerciva da quantia exequenda com a venda de algum desses bens e verificando-se a insuficiência da quantia arrecadada, estaria sempre aberta no processo de execução fiscal a possibilidade de, após cada venda e antes da marcação da venda subsequente de cada um dos bens penhorados, se (re) abrir a possibilidade de o contribuinte requerer o pagamento em prestações, protelando, eventualmente, indefinidamente a arrecadação da quantia exequenda.

XIII. Tal interpretação, no entender da AT, contrariaria, inclusive, o carácter de celeridade atribuído pelo legislador ao processo de execução fiscal no artigo 177.º do CPPT.

XIV. No caso sub iudice, decorre dos factos dados como provados pela Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo” que no momento em que a reclamante apresentou o pedido de pagamento em prestações já se tinham concretizado, pelo menos, três vendas nos autos executivos, nomeadamente, a venda n.º 3425.2008.178, a venda n.º 3425.2008.179, cujos bens foram adjudicados em 16-02-2011 e, a venda n.º 3425.2012.371, cujo bem foi adjudicado em 16-11-2012, é inegável que aquando do requerido pagamento em prestações, as mesmas já haviam sido marcadas nos autos, já se encontrando o processo de execução fiscal na fase da venda dos bens penhorados no mesmo, e a ser arrecadada coercivamente a quantia exequenda dos autos.

XV. Ora, consubstanciando o pagamento em prestações uma moratória para efeitos do artigo 85.º, n.º 3 do CPPT, deve ser considerado um regime com características excepcionais, só podendo ser autorizado nos casos previstos na lei e, em estrita obediência às condições nela estabelecidas,

XVI. não podendo por isso ser concedido se não se encontrarem verificados os respectivos pressupostos, nomeadamente, a tempestividade do pedido.

XVII. É assim entendimento da AT, tal como já foi expresso em sede de contestação, que, contrariamente ao entendimento da Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo”, a referência feita no n.º 1 do artigo 196.º do CPPT, à “marcação da venda” como limite para requerer o pagamento em prestações, terá de ser entendido como querendo significar a fase da marcação da venda, e não, os concretos actos de venda referentes a cada um dos bens penhorados nos autos executivos.

XVIII. Ora, já se encontrando a quantia exequenda a ser arrecadada através da venda dos bens penhorados nos autos, é inequívoco que, as vendas já marcadas e efectuadas nos autos relevam para efeitos de se aferir acerca da tempestividade do pedido de pagamento em prestações em questão, o qual terá necessariamente de ser considerado extemporâneo face ao legalmente preceituado.

XIX. Destarte, é entendimento da AT que a douta sentença ora recorrida não poderá manter-se, sendo imperioso concluir que a Meritíssima Juiz [do Tribunal] “a quo” não fez uma correcta interpretação do art. 196.º do CPPT e, correcto julgamento ao anular a decisão administrativa que indeferiu o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, com fundamento na intempestividade do requerido.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta decisão recorrida, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.4 A Reclamante contra-alegou, formulando conclusões do seguinte teor:

«I- A douta sentença proferida pelo Tribunal a quo, além de devida e legalmente fundamentada, evidencia um sentido de razoabilidade e de justiça irrepreensíveis, não sendo a mesma merecedora de qualquer reparo ou censura.

II- O Tribunal a quo, ponderados e analisados os factos e argumentos invocados por Recorrente e Recorrida nos seus articulados, decidiu e bem, no sentido de julgar totalmente procedente a reclamação em apreço, impondo a respectiva anulação do acto reclamado e conseqüentemente considerar tempestivo o requerimento da Recorrente a solicitar o pagamento da dívida em prestações.

III- Resulta do disposto no artigo 196.º do CPPT que: “As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda ao órgão de execução fiscal”.

IV- No momento em que a Recorrida apresenta o seu pedido de pagamento prestacional, não se encontrava marcada qualquer venda dos bens penhorados nos presentes autos.

V- A nova redacção dada pela Lei n.º 64/B-2011 de 30 de Dezembro ao artigo 196.º do CPPT apenas refere que o pedido de pagamento em prestações terá que ser dirigido até à marcação da venda, nada mencionando se esse prazo tem como limite a primeira venda agendada no processo executivo ou se se aplica a todas as vendas marcadas posteriormente àquela, em caso, por exemplo, de frustração da primeira.

VI- Com a frustração da venda agendada, é indubitável que a autoridade tributária e consequentemente o órgão de execução fiscal terá que proceder à marcação de uma nova venda e com essa marcação terão os eventuais interessados na aquisição dos bens penhorados que apresentar novas propostas.

VII- A necessidade de marcação de uma nova venda, deverá permitir correr novamente o prazo para apresentação do pedido de pagamento prestacional.

VIII- Este é o entendimento do legislador e consequente do Tribunal a quo, o qual é integralmente perfilhado pela Recorrida.

IX- A actual redacção do artigo 196.º do CPPT, tendo na sua esteira a intenção de maior flexibilização no que concerne à possibilidade dada aos contribuintes para regularização e pagamento dos seus débitos ao Estado, passou a estipular que as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda (...),

X- Contrariamente ao defendido pela Recorrente, a lei apenas menciona “marcação da venda”, nunca fazendo qualquer referência à fase da venda em execução fiscal como limite intransponível para o pagamento em prestações da dívida.

XI- Se a intenção do legislador, ao alterar a redacção do artigo supra indicado, foi a obtenção de maior flexibilização no que concerne à possibilidade dada aos contribuintes para regularizarem as suas dívidas ao Estado, não se compreende como é que a Recorrente perfilha o entendimento de que o pedido de pagamento prestacional apenas pode ser requerido até à fase da venda num processo de execução fiscal, o que consubstancia exactamente o oposto da intenção pretendida.

XII- Assim sendo, não merece qualquer censura ou reparo a douta sentença proferida ao considerar tempestivo o pedido de pagamento em prestações da dívida em apreço nos autos executivos, formulado pela Recorrida em 02 de Dezembro de 2014.

XIII- No caso concreto, o deferimento do pedido prestacional não causa qualquer prejuízo à autoridade tributária.

XIV- O montante em débito nos presentes autos ascende ao valor de 88.665,47 €.

XV- Com recurso à simulação do plano prestacional foi apurado o valor de 155.535,70 € para garantir a suspensão dos presentes autos.

XVI- Os presentes autos já se encontram garantidos com a penhora de vários imóveis, nomeadamente, com a penhora da parcela de terreno para construção, Lote M5 sito em... .., inscrito na matriz com o artigo 1618 e descrito na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Braga sob o n.º 525, a qual, só por si possui um valor tributário de 896.920,00 €, ou seja, um valor muito superior ao valor necessário para garantir o pagamento da quantia exequenda e acrescidos legais nos presentes autos executivos.

XVII- A penhora do indicado imóvel é mais do que suficiente para garantir o pagamento da quantia em causa como condição para a suspensão dos presentes autos executivos, em caso de deferimento do pagamento prestacional do débito à Reclamante, pelo que, o deferimento do pedido de pagamento em prestações à Recorrida não lesa por qualquer forma a Autoridade Tributária.

XVIII- A Autoridade Tributária, aqui Recorrente, não pode nem deve descurar o facto de que a Recorrida era um terceiro alheio aos presentes autos executivos.

XIX- A Recorrida não figurava como devedora principal nos autos em questão e apenas com a doação do imóvel supra indicado, em Março de 2014 e mediante o requerimento formulado em Dezembro do mesmo ano, junto do Serviço de Finanças de Braga 2, é que a mesma pôde intervir nos presentes autos, peticionando a assunção da dívida e o seu pagamento em prestações dado não possuir capacidade financeira para de uma só vez efectuar o pagamento da totalidade do valor em dívida.

XX- O indeferimento do pedido de pagamento em prestações irá causar àquela um prejuízo irreparável uma vez que obsta a que a Recorrida possa pagar o valor em dívida, o qual está assegurado e garantido pela penhora que incide sobre o imóvel que lhe fora doado e consequentemente perder a propriedade do mesmo, apesar da sua intenção em liquidar a quantia em débito nos autos executivos.

XXI- Tal desfecho parece manifestamente desproporcionado para quem tem vontade de pagar o débito, débito esse cujo pagamento está garantido pela penhora a favor da Autoridade Tributária de um imóvel cujo valor patrimonial tributário é 10 vezes superior ao valor da quantia em dívida nos presentes autos.

XXII- Com o devido respeito, parece-nos abusivo o comportamento da Recorrente, no caso concreto, uma vez que apesar de possuir registadas a seu favor várias penhoras de vários bens sendo que

o valor patrimonial de apenas um deles é superior em mais de dez vezes, do que o valor da quantia exequenda e acrescidos legais pretende não permitir à Recorrida, que até Dezembro de 2014 era um terceiro alheio aos presentes autos executivos e que, tendo vontade de pagar a dívida em causa, requerer o seu pagamento em prestações.

XXIII- Os argumentos invocados pela Recorrente são desprovidos, além de qualquer sustentação legal, de uma total falta de respeito pelos princípios da proporcionalidade, equidade e até mesmo razoabilidade que devem pautar a sua actuação.

XXIV- A douta sentença proferida pelo Tribunal a quo, além de devida e legalmente fundamentada evidencia, um sentido de razoabilidade e de justiça irrepreensíveis, não sendo a mesma merecedora que qualquer reparo ou censura, pelo que deve ser mantida.

NESTES TERMOS,

Deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se a douta sentença recorrida de acordo com as precedentes conclusões, como é de elementar justiça!».

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Braga de 21.05.2015 que, julgando procedente a Reclamação deduzida por A....., anulou o acto reclamado, acto reclamado esse que indeferiu o pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda, por o considerar extemporâneo.

É a questão da tempestividade do pedido de pagamento em prestações que vem colocada no presente recurso e quanto a essa matéria revemo-nos inteiramente no conjunto de argumentos vertidos no parecer do MP da 1.ª Instância e na sentença recorrida.

A sentença recorrida não merece reparo.

Com efeito, sendo certo, como se refere na Conclusão XV, que o regime do pagamento em prestações, consubstanciando uma moratória para efeitos do art. 85.º, n.º 3 do CPPT, tem natureza excepcional, apenas podendo ser autorizado nos casos previstos na lei e em estrita obediência às condições nela estabelecidas, daí não se retira que no caso em apreço tais condições não se mostrem verificadas, mormente a tempestividade do pedido. É que as dívidas exigíveis em processo de execução fiscal podem, nos termos do art. 196.º, n.º 1, do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dez., ser pagas em prestações mensais mediante requerimento a dirigir ao órgão da execução fiscal até à marcação da venda e a excepcionalidade desse regime e o contexto, também ele excepcional, que norteou o alargamento do prazo para a formulação desse pedido, não parecem consentir elucubrações hermenêuticas no sentido de reduzir esse mesmo prazo, transmutando a “marcação da venda” na “fase da marcação da venda” (Conclusão XVII), desse modo frustrando o objectivo do legislador tributário de facilitar aos contribuintes o pagamento das dívidas em cobrança coerciva e obviar à venda executiva dos bens que eventualmente tenham sido penhorados».

1.6 Dispensaram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.7 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando considerou que a AT fez incorrecta interpretação e aplicação da lei – designadamente do n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012) – ao indeferir o pedido de pagamento em prestações formulado pela ora Recorrida no seio da execução fiscal com fundamento em extemporaneidade na apresentação do mesmo.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«A) A AT instaurou a execução fiscal n.º 3425 2003 01013262 e apensos contra B..... e C....., pais da aqui reclamante, por dívidas referentes a IMI e Contribuição Autárquica, no montante de € 137.380,57;

B) No processo de execução fiscal mencionado em A., a AT tinha concretizado, pelo menos, três vendas, nomeadamente, a venda n.º 3425.2008.178, a venda n.º 3425.2008.179, cujos bens foram adjudicados em 16-02-2011, e a venda n.º 3425.2012.371, cujo bem foi adjudicado em 16-11-2012;

C) Por escritura pública datada de 13 de Março de 2014, foi doado à reclamante pelos progenitores uma parcela de terreno para construção, lote M5, descrito na Conservatória de Registo Predial de Braga sob o n.º 525, com o VPT de 896.920,00€;

D) Em consequência da doação a Reclamante requereu a assunção da dívida, à qual não se opuseram os executados, e, invocando impossibilidade de pagamento imediato, requereu o pagamento prestacional da mesma;

E) No dia 02 de Dezembro de 2014 a reclamante requereu o pagamento prestacional;

F) Na data referida na alínea E. não estava designada data para venda do prédio identificado na alínea C., na medida em que o procedimento de venda tinha sido anulado por se encontrar pendente pedido de avaliação do mesmo, nos termos do art. 130.º, do CIMI;

G) No processo de execução em referência já foram vendidos outros prédios penhorados;
 H) A pretensão da reclamante de pagar a dívida em prestações foi indeferida por ter sido considerada extemporânea, na medida em que já ocorreram vendas executivas».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida de Contribuição Autárquica e Imposto Municipal sobre Imóveis contra os pais da ora Recorrida, esta, autorizada por aqueles e invocando interesse legítimo – decorrente de lhe ter sido doado pelos seus pais um dos prédios penhorados e sobre o qual recaiu uma das liquidações que estão na origem da dívida exequenda –, pediu a assunção da dívida exequenda ⁽¹⁾ e o pagamento em prestações, como lho permite o disposto no art. 196.º, n.º 8, do CPPT ⁽²⁾, conjugado com o n.º 3 do art. 29.º ⁽³⁾ da Lei Geral Tributária (LGT).

Por despacho do titular do órgão periférico regional competente ⁽⁴⁾, o pedido foi indeferido com o fundamento de que o mesmo «é extemporâneo, face ao disposto no n.º 1 do art. 196.º do CPPT, devendo o processo prosseguir com a venda dos bens já penhorados» (cfr. informação de fls. 635/636 do processo de execução fiscal, que foi apropriada pela decisão administrativa, a fls. 634). Isto porque «já há, pelo menos, três vendas efectuadas» no processo de execução fiscal, motivo por que se deve considerar que «já foi ultrapassada» a data limite fixada pelo n.º 1 do art. 196.º do CPPT que, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), permite a apresentação do requerimento para pagar a dívida exequenda em prestações «até à marcação da venda».

A Executada reclamou dessa decisão ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do CPPT, sustentando, no que ora interessa considerar, que no momento em que apresentou o pedido de pagamento em prestações, havendo a execução de prosseguir, ainda não se encontrava marcada a venda de um dos prédios penhorados.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a reclamação procedente e anulou a decisão reclamada. Para tanto, após discorrer sobre o regime legal de pagamento em prestações e sobre as alterações que no mesmo foram introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Dezembro, considerou, em síntese, que (i) o espírito da lei, designadamente da alteração introduzida no n.º 1 do art. 196.º do CPPT pela referida Lei n.º 64-B/2011, «foi no sentido de facilitar aos contribuintes o pagamento das suas dívidas ao Estado, dada toda a conjuntura de crise que o País atravessava e atravessa» e que (ii) o legislador, ao fixar o termo do prazo para o pedido de pagamento em prestações, disse «até à marcação da venda» (o que deve ser entendido como até à notificação da data designada para a venda) e não «até à fase processual de marcação da venda», o que não pode deixar de ser entendido como implicando que, «havendo vários imóveis penhorados, como o caso dos presentes autos, vale a marcação da venda para cada um». Assim, porque «não está designada data para venda do prédio penhorado, encontrando-se ainda a aguardar avaliação», «o desiderato que se pretende com a impossibilidade de pagamento em prestações após a marcação da venda está salvaguardado na situação em apreço».

Mais considerou que o facto de terem já ocorrido vendas na execução fiscal não obsta ao pedido de pagamento em prestações, pois no momento em que este pedido foi formulado não estava marcada qualquer venda e nenhum prejuízo resulta para o erário público do diferimento do pagamento, quer porque «[o] valor do bem penhorado é muito superior à quantia exequenda, pelo que a dívida está suficientemente garantida com a penhora», quer porque se continuam a vencer juros de mora até integral pagamento e «não se farão as despesas com a venda e termos subsequentes do processo».

Ou seja, se bem interpretamos a sentença recorrida, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga entende que a melhor interpretação da lei – apoiada pelos elementos gramatical e teleológico – vão no sentido de que deve permitir-se a apresentação do pedido de pagamento em prestações em qualquer momento que anteceda a marcação da venda de cada um dos bens penhorados, ainda que no processo de execução fiscal tenham sido já realizadas vendas de outros bens penhorados.

A Fazenda Pública discorda da sentença. Sustenta que após a marcação da primeira venda no processo executivo – que «determina o início da fase da venda» e «o início da fase da arrecadação coerciva da dívida exequenda» – não mais é possível apresentar pedido de pagamento em prestações.

Argumenta, em síntese, que, a aceitar-se a tese adoptada na sentença «estar-se-ia a abrir a possibilidade de o contribuinte indefinidamente poder requerer o pagamento em prestações em sede executiva, protelando-se, indefinidamente, eventualmente, a cobrança coerciva da quantia exequenda», uma vez que «encontrando-se penhorados nos autos executivos vários bens (como acontece na generalidade dos autos executivos), iniciando-se a fase da efectiva cobrança coerciva da quantia exequenda com a venda de algum desses bens e, verificando-se a insuficiência da quantia arrecadada, estaria sempre aberta no processo de execução fiscal a possibilidade de, após cada venda e antes da marcação da venda subsequente de cada um dos bens penhorados, se (re) abrir a possibilidade de o contribuinte requerer o pagamento em prestações, protelando, eventualmente, indefinidamente a arrecadação da quantia exequenda» – o que contraria a celeridade da execução fiscal pretendida pelo legislador (cfr. art. 177.º do CPPT) – e que «a referência feita no n.º 1 do artigo 196.º do CPPT, à “marcação da

venda” como limite para requerer o pagamento em prestações, terá de ser entendido como querendo significar a fase da marcação da venda, e não, os concretos actos de venda referentes a cada um dos bens penhorados nos autos executivos».

Assim, para aferir se a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fez ou não correcto julgamento quando considerou ilegal a decisão administrativa que não admitiu o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações (cf. 1.7), temos que averiguar se o n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012) – «*As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal*» –, significa que nos casos, como o dos autos, em que foram penhorados diversos bens e a venda de todos eles não foi marcada simultaneamente, pode aquele pedido ser considerado tempestivo se for apresentado até à marcação da venda de qualquer deles, ainda que outros tenham já sido vendidos.

É essa a única questão a dirimir, uma vez que, pese embora as alegações da Recorrente e do Recorrido, na situação *sub judice* não está em causa a verificação dos pressupostos do n.º 8 do art. 196.º do CPPT, designadamente a legitimidade da ora Recorrida para pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações, a incapacidade financeira dela para de uma só vez efectuar o pagamento da totalidade do valor em dívida e a prestação da garantia ou a dispensa da mesma; ninguém discute também que, por força da indisponibilidade da dívida tributária, consagrada genericamente no n.º 2 do art. 30.º da LGT (5), a AT «*não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei*» (cfr. n.º 3 do art. 36.º da LGT) (6).

O dissídio verifica-se apenas quanto ao termo do prazo para apresentar o pedido de pagamento em prestações no caso, como o dos autos, em que existem vários bens penhorados, sendo que alguns foram já vendidos, mas existe, pelo menos, uma cuja venda ainda não foi marcada.

A questão a dirimir joga-se, pois, exclusivamente em torno da interpretação do n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012).

2.2.2 SOBRE O REGIME DO PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

A tarefa hermenêutica a que nos propusemos requer que se considere o regime legal do pagamento em prestações, designadamente na situação de cobrança coerciva, para o que retomaremos aqui a exposição de anteriores acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (7).

O pagamento da dívida tributária em prestações, para os casos em que o devedor não a possa cumprir integralmente e de uma só vez, está previsto no art. 42.º, n.º 1, da LGT, e no n.º 2 do art. 86.º do CPPT. Para as situações em que a dívida esteja já em cobrança coerciva, o regime de pagamento em prestações consta dos arts. 196.º a 200.º do CPPT.

O art. 196.º, n.º 1, do CPPT, na redacção que vigorou desde a entrada em vigor do Código (8) até 1 de Janeiro de 2012, dispunha: «*As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal*».

Assim, porque o prazo de oposição, de acordo com o disposto no art. 203.º do CPPT, é de 20 dias a contar, em regra (9), da data da citação, era também esse o prazo para apresentar o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações.

Em conformidade, o n.º 1 do art. 189.º do CPPT, também na redacção que vigorou desde a entrada em vigor do Código até 1 de Janeiro de 2012, dispunha: «*A citação comunicará ao devedor os prazos para oposição e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento*».

Em 1 de Janeiro de 2012, entrou em vigor a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), cujo art. 157.º deu nova redacção quer ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT quer ao n.º 1 do art. 189.º do mesmo Código. Assim, após aquela data, estes preceitos passaram a ter o seguinte teor, respectivamente: «*As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal*» e «*A citação comunica ao devedor os prazos para oposição e para requerer a dação em pagamento, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda*».

Ou seja, procurando de algum modo ajustar o regime legal às por demais conhecidas dificuldades financeiras de muitas famílias e empresas em virtude da crise económica, o legislador estabeleceu um regime mais flexível (10) no que concerne ao pagamento em prestações. Designadamente, quanto ao prazo para formular o pedido, entendeu diferir o seu termo final, que coincidia com o termo do prazo para deduzir oposição, até «à marcação da venda». Note-se que, nos termos do n.º 4 do art. 193.º do CPPT, «[a] venda não poderá ter lugar antes de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo da oposição à execução».

Ou seja, passou a ser possível requerer o pagamento a prestações das dívidas exequendas até mais tarde, até ao momento da notificação da data designada para a venda (11).

2.2.3 O CASO DA EXISTÊNCIA DE VÁRIOS BENS PENHORADOS E EM QUE A VENDA DE TODOS NÃO SEJA MARCADA NO MESMO MOMENTO

Nas situações em que existam vários bens penhorados e não seja marcada a venda de todos no mesmo momento, o que pode acontecer por diversas razões, designadamente, como no caso dos autos, porque um desses bens carece de avaliação, será que o pedido de pagamento em prestações pode ser efectuado até à marcação da venda deste último?

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga considerou que sim e, por isso, anulou a decisão administrativa que entendeu diversamente.

Afigura-se-nos que decidiu bem. Senão vejamos:

Desde logo, a letra da lei – que constitui «o ponto de partida da interpretação»⁽¹²⁾ – aponta nesse sentido. Na verdade, como bem assinalou a Juíza do Tribunal a quo, no n.º 1 do art. 196.º do CPPT diz-se até à marcação da venda, o que não permite excluir venda alguma, no caso de haver lugar à marcação de mais do que uma; o legislador não disse até à fase da venda ou até à marcação da primeira venda, o que afasta a tese da Recorrente. Tanto mais que o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil (CC) impõe-nos presumir, não só «que o legislador consagrou as soluções mais acertadas», como também que «soubes exprimir o seu pensamento em termos adequados».

Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que «na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas»⁽¹³⁾. Ora, marcação da venda não é marcação da primeira venda, nem fase da venda, sendo que estas últimas expressões manifestamente restringem o significado da primeira.

Mas não é só a letra da lei a apontar esse significado. Também a sua razão de ser (a ratio legis) – factor hermenêutico cuja consideração é imposta ao intérprete pelo n.º 1 do art. 9.º do CC⁽¹⁴⁾ – vai no mesmo sentido. Tal como igualmente bem salientou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga e acima referimos, a alteração legislativa que foi introduzida no n.º 1 do art. 196.º do CPPT visou uma maior flexibilização no regime de pagamento em prestações.

Permitimo-nos aqui citar o já referido acórdão deste Secção de Contencioso Tributário de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1045/14: não podemos «perder de vista que o pagamento em prestações foi eleito pelo legislador, actualmente de forma mais reforçada e ampla, como vimos, como alternativa à venda dos bens penhorados. O pagamento do montante exequendo em prestações favorecendo o executado por lhe permitir conservar os bens penhorados, favorece o erário público duplamente porque o pagamento protelado no tempo vence juros que serão pagos pelo executado, não se farão as despesas com a venda e termos subsequentes do processo, não se venderão, quantas vezes ao desbarato bens valiosos, com benefício apenas para quem os adquire e prejuízo quer para o executado quer para o erário público, mantendo-se um muito mais salutar funcionamento da economia, para não falar das pertenças, dos afectos e da felicidade dos devedores».

Aliás, num afloramento ao elemento sistemático como subsídio interpretativo, podemos salientar que, mesmo após a instauração do processo executivo, o legislador não só prevê, como incentiva, o cumprimento voluntário [cfr. arts. 78.º, alínea a), 84.º e 264.º, do CPPT].

Dito isto, podemos concluir que deve considerar-se tempestivo o pedido de pagamento em prestações que seja apresentado até à marcação da última venda que haja de ser marcada no processo de execução fiscal. Nem a letra da norma do n.º 1 do art. 196.º do CPPT nem a sua ratio permitem interpretação diversa. Afigura-se-nos que não pode conferir-se àquela norma um sentido restritivo da possibilidade de pedir o pagamento em prestações que a sua letra não comporta, sobretudo quando a intenção que presidiu à sua criação é manifestamente a de ampliar essa possibilidade.

O único verdadeiro argumento que a Recorrente esgrime em favor da sua tese é o do «carácter de celeridade atribuído pelo legislador ao processo de execução fiscal no artigo 177.º do CPPT», que, a seu ver, sairia prejudicado com a possibilidade de «após cada venda e antes da marcação da venda subsequente de cada um dos bens penhorados, se (re) abrir a possibilidade de o contribuinte requerer o pagamento em prestações, protelando, eventualmente, indefinidamente a arrecadação da quantia exequenda».

Não podemos acompanhar esse argumento que, salvo o devido respeito, chega mesmo a uma conclusão indemonstrada e não correspondente à realidade. Vejamos:

É certo que a possibilidade de requerer o pagamento em prestação até à marcação (rectius à notificação da marcação) de cada uma das vendas que venham a ter lugar na execução fiscal pode introduzir algumas delongas no processo. No entanto, contrariamente ao que afirma a Recorrente, não seria pelo exercício desse direito que se protelaria indefinidamente a arrecadação da dívida exequenda. Na verdade, o pagamento em prestações fica sempre sujeito a um prazo, resultante do número de prestações mensais (cfr. art. 196.º, n.ºs 1 e 4 a 6, do CPPT) e, em caso de incumprimento, a execução fiscal prossegue (cfr. art. 200.º, n.º 1, do CPPT).

É seguro que a celeridade na conclusão do processo de execução fiscal constitui um interesse público relevante, que tem um afloramento no referido art. 177.º do CPPT⁽¹⁵⁾ – sendo, no entanto,

que o prazo de um ano aí referido apenas «*tem natureza ordenadora e disciplinar*»⁽¹⁶⁾ –, uma vez que, pelo menos quando a execução fiscal visa a cobrança dos créditos tributários, a finalidade a que estes se destinam justifica a maior rapidez no esforço da sua colocação ao dispor dos credores.

No entanto, há que ter presente que essa celeridade tem de ser balanceada com outros interesses públicos e privados não menos relevantes, designadamente os respeitantes à possibilidade de permitir aos interessados o pagamento da dívida exequenda sem ser através da venda coerciva do seu património, que, particularmente num momento de crise económica tão profunda, tem consequências económicas e sociais funestas para muitas empresas e famílias. Terá sido na procura de um maior equilíbrio entre os interesses em confronto que o legislador veio flexibilizar o pagamento voluntário, mesmo em sede executiva⁽¹⁷⁾. Tanto mais que, como também salientou a Juíza do Tribunal a quo, a dívida exequenda está devidamente garantida e continua a vencer juros de mora enquanto decorre o pagamento em prestações (cfr. art. 196.º, n.º 7, do CPPT).

Por tudo isto, a nosso ver, nada obsta a que a Recorrida apresente o pedido de pagamento em prestações até à marcação da venda do bem penhorado ainda não vendido, motivo por que a sentença recorrida que, decidindo nesse sentido, anulou a decisão administrativa reclamada que adoptou entendimento diverso, não merece censura.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Após 1 de Janeiro de 2012, com a entrada em vigor da redacção dada ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012), passou a ser possível pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações «*até à marcação da venda*», quando, anteriormente, tal possibilidade apenas podia ser exercida «*no prazo de oposição*».

II - Essa alteração legislativa traduz um inequívoco alargamento do prazo para a formulação do pedido de pagamento em prestações e visa uma flexibilização das condições de pagamento das dívidas exequendas num contexto de profunda crise económica.

III - Nem a letra nem a ratio do preceito autorizam a interpretação no sentido de que, no caso de terem sido penhorados vários bens a vender separadamente, o pedido de pagamento em prestações só possa ser efectuado até à marcação da primeira venda.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 19 de Agosto de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Teresa de Sousa*.

(1) A assunção de dívida consiste no acto pelo qual um terceiro se vincula perante o credor a efectuar a prestação devida por outrem (cfr. art. 595.º do Código Civil), que pode ocorrer relativamente às dívidas tributárias, conforme resulta expressamente do art. 41.º, n.º 1 da LGT, conjugado com o n.º 3 do art. 29.º da mesma Lei.

(2) «*Podem beneficiar do regime previsto neste artigo os terceiros que assumam a dívida, ainda que o seu pagamento em prestações se encontre autorizado, desde que obtenham autorização do devedor ou provem interesse legítimo e prestem, em qualquer circunstância, garantias através dos meios previstos no n.º 1 do artigo 199.º*».

(3) «*As obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão inter vivos, salvo nos casos previstos na lei*».

(4) Note-se que o art. 197.º do CPPT distribui a competência para conhecer do pedido de pagamento em prestações entre o órgão da execução fiscal e órgão periférico regional, reservando para este a decisão quando o valor da dívida exequenda atinja as 500 unidades de conta.

(5) «*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*».

(6) Da inobservância dessa norma pode mesmo resultar a responsabilização do funcionário prevaricador, pois, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 85.º do CPPT, «*[a] concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária*».

(7) Designadamente, a do acórdão de 6 de Março de 2013, proferido no processo n.º 234/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2013/32210.pdf>), págs. 1064 a 1071, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e8a6e1a4ea0c971680257b39003d65e9>,

que foi também utilizada no acórdão de 29 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1045/14, ainda não publicado no jornal oficial (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2014/32210.pdf>), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7afa2b793631e78080257d8e004af7d6>.

(8) O CPPT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000, nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, diploma que o aprovou.

(9) Existe também a possibilidade de a oposição ser deduzida em igual prazo, contado da ocorrência de facto superveniente, mas tendo como limite a venda dos bens. «*Se os factos forem supervenientes, subjectiva ou objectivamente, em relação ao momento da venda, o executado terá de obter o reconhecimento do seu direito em acção para esse fim (n.º 3 do art. 257.º do CPPT) só podendo depois invocar esse fundamento como motivo de anulação da venda, nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo art. 257.º*» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 9 ao art. 203.º, pág. 434).

(¹⁰) Flexibilização que se revela, não só no alargamento do prazo, mas também na possibilidade de o executado obter o deferimento do pedido sem prestar garantia ou estar dispensado da mesma (cf. n.º 3 do art. 198.º e n.º 8 do art. 199.º, na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

(¹¹) Por óbvias razões de segurança, é a notificação do despacho que designa a data a venda que releva como termo final do prazo para pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações.

(¹²) Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 182, que assinala uma dupla função à letra da lei enquanto factor hermenêutico: por um lado, «*uma função negativa*», qual seja «*a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei*»; por outro lado, «*uma função positiva*», que se reconduz a dois efeitos, sendo o primeiro, que, «*se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redacção do texto atraiçooou o pensamento do legislador*» e o segundo «*quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais de um significado*», «*dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis*».

(¹³) Cfr. Baptista MACHADO, *ibidem*.

(¹⁴) Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.

(¹⁵) «*A extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas*».

(¹⁶) Sobre a natureza do prazo *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, págs. 311/312.

(¹⁷) *V.g.*, o n.º 4 do art. 264.º do CPPT, introduzido pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, em que o legislador admitiu que o pagamento por conta efectuado no âmbito da execução fiscal, ainda que parcial, desde que respeite determinados pressupostos, possa ter consequências sobre o andamento da execução fiscal, mesmo que estivesse já marcada a venda.

Acórdão de 26 de Agosto de 2015.

Assunto:

Prescrição. Citação. Interrupção.

Sumário:

Resulta da interpretação e aplicação conjugada do disposto nos artigos 48º e 49º da LGT que a citação de cada um dos devedores, principal ou subsidiário, ocorrida no âmbito do processo de execução fiscal, interrompe a prescrição, cfr. artigo 49º, n.º 1 - constitui uma causa interruptiva própria e singular-, e só pode ocorrer uma vez relativamente a cada um deles, no entanto, as causas de interrupção da prescrição ocorridas relativamente ao devedor principal são oponíveis ao devedor subsidiário, cfr. artigo 48º, n.º 2, a não ser que a citação deste (devedor subsidiário) ocorra mais de 5 anos após a liquidação do imposto, cfr. artigo 48º, n.º 3.

Processo n.º 1012/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., com sinais nos autos, inconformado, recorre da sentença proferida pelo TAF de Sintra, datada de 12 de Junho de 2015, que julgou totalmente improcedente a presente reclamação que havia sido deduzida contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviços de Finanças de Cascais-1, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1503200401007483, em que não foi reconhecida a prescrição da dívida exequenda.

Alegou, tendo concluído:

A) O presente recurso vem interposto da dita sentença em que se julga não verificada a prescrição da dívida tributária exequenda nos autos de execução fiscal com o Proc. n.º 1503200401007483 do Serviço de Finanças de Cascais-1;

B) Na dita sentença recorrida deu-se como provado a citação do devedor principal em 21-01-2004 e a citação do revertido aqui recorrente em 28-10-2009, naqueles autos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva da dívida de IVA relativa a Março de 2003 e liquidada em Maio de 2003;

C) A dita sentença recorrida julga não verificada a dita prescrição porquanto, uma vez que a interrupção do prazo da prescrição verificada com a citação da devedora principal não produziu efeitos quanto ao aqui recorrente (por ter sido citado para além dos cinco anos decorridos da liquidação), a

interrupção da prescrição, quanto ao recorrente, só se verifica com a sua citação para a execução como «causa interruptiva própria e singular do prazo de prescrição»;

D) Julgando-se, igualmente, que o disposto no n.º 3 do artigo 49º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não contende com esta interpretação;

E) Pelo que a questão ora submetida ao douto julgamento do tribunal *ad quem* é exclusivamente de direito, ou seja, a de saber se, no caso *sub judice* se, após verificada a interrupção do prazo da prescrição com a citação do devedor principal, se verifica nova interrupção com a citação do responsável tributário quando este beneficia do disposto no n.º 3 do artigo 48º da LGT, atendendo ao consagrado na redacção actual do n.º 3 do artigo 49º da LGT e, face à solução jurídica encontrada, saber se se verificou ou não, quanto ao aqui recorrente e revertido, a alegada prescrição da dívida exequenda;

F) Na verdade, tendo a citação do aqui recorrente ocorrida em 2009, ou seja, para além dos cinco anos decorridos sobre a liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda e não tendo a interrupção da prescrição relativa à citação da devedora principal produzido efeitos quanto a ele revertido, atento o prescrito no n.º 3 do artigo 48º da LGT, à que interpretar, em conjunto e de forma sistemática, os artigos 48º e 49º da LGT, atenta a nova redacção do n.º 3 deste último, para determinar se a citação do responsável subsidiário, nos termos sobreditos, opera também uma (nova) interrupção do prazo da prescrição;

G) De facto e salvo melhor opinião, o recorrente considera que a sua citação na qualidade de responsável subsidiário, nos termos em que ocorreu, não produz nova interrupção no prazo de prescrição;

H) Com efeito, a alteração do n.º 3 artigo 49º da LGT introduzida pelo artigo 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, implica que a interrupção do prazo da prescrição tem lugar uma única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar e a citação do aqui recorrente ocorreu já na vigência e ao abrigo deste novo normativo;

I) E tal normativo deve ser entendido no sentido de que a verificação de um novo facto interruptivo ocorrida na sua vigência não interrompe (de novo) o prazo da prescrição;

J) Sendo que, no caso em apreço, a primeira e única causa de interrupção do prazo da prescrição que ocorreu foi o da citação do devedor principal, não tendo, por isso, a citação do revertido e aqui recorrente a virtude de interromper de novo o prazo da prescrição;

K) Na verdade, tendo o disposto n.º 3 do artigo 48º da LGT sido instituído em claro benefício do responsável subsidiário quando a sua citação ocorre para além dos cinco anos da liquidação, não é legítima uma interrupção que transforme tal benefício num prejuízo consubstanciado num alargamento do prazo de prescrição em função da admissibilidade de interrupções sucessivas;

L) O que contraria manifestamente, aliás, as premissas da certeza e segurança que se quis fazer prevalecer com o próprio instituto da prescrição das dívidas tributárias, até porque, com o consignado no n.º 3 do artigo 48º, o legislador pretendeu criar para o responsável subsidiário um regime de prescrição mais favorável, introduzindo tal excepção à regra do n.º 2 do mesmo artigo.

M) Sendo certo, por outro lado, que o legislador, bem conhecendo o regime da prescrição tributária que quis alterar, não introduziu qualquer excepção ao disposto no n.º 3 do artigo 49º na redacção actual, pelo que não é legítimo ao intérprete entender tal normativo no sentido de que relativamente à mesma dívida tributária pode ocorrer mais do que uma interrupção do prazo de prescrição;

N) Em especial se considerarmos que se trata de matéria de reserva da lei formal em que se encontra afastada a possibilidade de interpretação analógica ou extensiva;

O) Pelo que, sempre com o devido respeito e salvo melhor opinião, o entendimento de que, após verificada a interrupção do prazo da prescrição relativa à citação do devedor principal se poderia dar nova interrupção com a citação do revertido, é ilegal por não ser compatível com o preceituado no n.º 3 do artigo 49º e por outro lado retira qualquer vantagem que poderia beneficiar o responsável subsidiário com o disposto no n.º 3 do artigo 48º, o que, parece evidente, não ter sido o escopo que presidiu a intenção do legislador ao formular os normativos em causa;

P) Pelo que, em suma, mal andou a douta sentença recorrida, laborando em erro no julgamento de direito, violando o disposto no artigo 49º, n.º 3 da LGT, quando o interpretou no sentido de que a interrupção da prescrição da dívida tributária exequenda se pode verificar uma vez com a citação do devedor principal e, posteriormente, uma outra vez com a citação do responsável subsidiário, quando este aproveita do estatuído no n.º 3 do artigo 48º da LGT;

Q) Quando, salvo melhor opinião, da conjugação dos normativos do artigo 48º, n.ºs. 1, 2 e 3 e do artigo 49º, n.ºs. 1 e 3 da LGT, deve resultar a interpretação no sentido de que a interrupção do prazo da prescrição da dívida tributária exequenda apenas se verifica uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, independentemente do facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário (por força do disposto no n.º 2 do artigo 48º da LGT) e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não o responsável subsidiário (nos termos do n.º 3 do artigo 48º).

R) Termos em que a dívida tributária exequenda em apreço deveria ter sido julgada prescrita relativamente ao revertido e aqui recorrente.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito que V. Exas. muito doutamente suprirão, deve o presente recurso ser considerado procedente por provado e fundamentado, revogando-se a sentença recorrida que deverá ser substituída por outra que dê provimento à pretensão do recorrente e declare, quanto a este a prescrição da dívida tributária que constitui a quantia exequenda nos autos de execução supra referidos, como é de inteira JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso argumentando, no essencial, que o disposto no artigo 48º, n.º 3 da LGT não admite a interpretação que dele faz o recorrente.

Cumprido decidir.

Na sentença recorrida levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto:

a) A Adm. Fiscal instaurou em 07.01.2004, processo de execução fiscal com o n.º 1503200401007483, contra a sociedade “B....., Lda”, por dívida de IVA de Março de 2003, autoliquidada em Maio de 2003, tendo sido citada em 21.01.2004.- cfr rosto do proc.exe. e certidão de dívidas de fls 1 e 2, e Ofício de citação e correspondência postal de fls 3 e 4, do proc. exe. apenso.

b) Não tendo sido concretizado a penhora de quaisquer bens da executada originária e após notificação do reclamante para o exercício do direito de audição antes da decisão de reversão da execução foi, por despacho proferido em 20.10.2009, pelo Chefe de Finanças de Cascais 1 e com base nos elementos constantes do processo e da concretização da notificação para audição, determinado a reversão da execução contra o revertido, tendo-se citado o revertido para a execução em 28.10.2009. – cfr Despacho de Reversão de fls 7 a 11. Ofício de citação de fls 14 e correspondência postal de fls 15, do Proc. Ex. apenso aos autos.

c) Em 27.03.15, foi apresentado pelo executado requerimento de reconhecimento da prescrição da dívida referida em a), o qual mereceu o despacho de 07.04.2015, do Chefe de Finanças de Cascais 1, de indeferimento do pedido com base na Informação dimanada pelos serviços na mesma data, notificado ao interessado em 10.04.2015.- cfr requerimento de fls 29 a 31, Informação e Decisão de fls 33 a 35, Ofício e correspondência postal de fls 32 e 36, do Proc. Exe. apenso.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Alega o recorrente, no essencial, que *da conjugação dos normativos do artigo 48º, n.ºs. 1, 2 e 3 e do artigo 49º, n.ºs. 1 e 3 da LGT, deve resultar a interpretação no sentido de que a interrupção do prazo da prescrição da dívida tributária exequenda apenas se verifica uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, independentemente do facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário (por força do disposto no n.º2 do artigo 48º da LGT) e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não o responsável subsidiário (nos termos do n.º3 do artigo 48º).*

Em sentido diferente e seguindo-se a jurisprudência deste Supremo Tribunal constante do acórdão datado de 06/03/2014, recurso n.º 0601/13, decidiu-se na sentença recorrida, o que foi secundado pelo Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, *que a interrupção da prescrição da dívida tributária exequenda se pode verificar uma vez com a citação do devedor principal e, posteriormente, uma outra vez com a citação do responsável subsidiário, quando este aproveita do estatuído no n.º3 do artigo 48º da LGT.*

Assim, a questão de que cumprir conhecer passa por saber se, nos termos do disposto no artigo 48º, n.º 3 e 49º, n.ºs. 1 e 3 da LGT, uma vez interrompida a prescrição com a citação do devedor principal no âmbito do processo de execução fiscal e citado o devedor subsidiário mais de 5 anos após a data da liquidação do imposto, nesse mesmo processo, esta última citação já não tem qualquer repercussão sobre tal prazo de prescrição, nomeadamente no que toca à sua interrupção.

Não estando em causa no presente recurso, nem a matéria de facto que se levou ao probatório da sentença recorrida, nem as normas legais aplicáveis à situação concreta, apenas resta saber se o texto dos artigos 48º, n.ºs. 1 a 3 e 49º, n.ºs. 1 e 3, ambos da LGT, admite a interpretação que o recorrente faz dos mesmos.

Disponha à data o artigo 48.º da LGT, sob a epígrafe “Prescrição”:

1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

Por sua vez disponha o artigo 49º da LGT, sob a epígrafe “Interrupção e suspensão da prescrição”:

1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - Revogado

3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 - O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

A questão aqui colocada já não é nova e já mereceu resposta contrária por parte deste Supremo Tribunal, entre outros, nos acórdãos datados de 15/01/2014 e 06/03/2014, respectivamente, recursos n.ºs. 01670/13 e 0601/13.

No primeiro daqueles acórdãos escreveu-se com interesse para a resolução da questão:

“De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 48º da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Ora, atentando nos autos, constata-se que a liquidação de que emerge a presente dívida exequenda foi operada no ano de 2003.... E assim sendo, logo se vê que a citação ... do oponente/recorrido, na qualidade de responsável subsidiário pela dívida exequenda, ocorreu depois do 5º ano posterior ao ano da liquidação, pelo que a interrupção da prescrição relativamente à sociedade devedora principal ... não produz efeitos quanto a ele (responsável subsidiário), nos termos do mencionado n.º 3 do art. 48º da LGT.

Não obstante, e de todo o modo, sempre seria de considerar, como salienta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, (Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, p. 119.) que mesmo «no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5º ano, se ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48º). O efeito daquele n.º 3 do art. 48º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário», sendo que esta interpretação é a que melhor se adequa à teleologia global do art. 48º da LGT, permitindo, aliás, a conjugação do estatuído nos seus n.ºs 2 e 3.

Ou seja, não fica afastada a necessidade de aferir se a citação do responsável subsidiário ocorre antes do termo do prazo de prescrição, aferindo esta (prescrição) também em função da causa interruptiva que é a própria citação do responsável subsidiário.

E o sentido e alcance deste preceito não podem ser fixados de forma isolada, mas atendendo a outros preceitos do próprio artigo 48º da LGT, em especial, o seu n.º 2, que é inequívoco no sentido de que o prazo de prescrição é de 8 anos tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário, sendo que, «a subordinação do efeito das causas interruptivas em relação aos responsáveis subsidiários não é um prazo especial de prescrição em relação ao responsável subsidiário». (Ibidem.)”.

Efectivamente, o regime legal consagrado no artigo 48º, n.º 3 da LGT determina um regime mais favorável no que toca ao devedor subsidiário que, tal como refere o Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, não implica que se interprete o disposto no artigo 49º, n.º 3 da mesma LGT em contrário das regras de interpretação das leis consagradas no artigo 9º do Código Civil, isto é, sem respeito pelo próprio texto da lei e em contrário do pensamento legislativo.

Ou seja, o que resulta da interpretação e aplicação conjugada do disposto naqueles preceitos legais é que a citação de cada um dos devedores, principal ou subsidiário, ocorrida no âmbito do processo de execução fiscal, interrompe a prescrição, cfr. artigo 49º, n.º 1, e só pode ocorrer uma vez relativamente a cada um deles, no entanto, as causas de interrupção da prescrição ocorridas relativamente ao devedor principal são oponíveis ao devedor subsidiário, cfr. artigo 48º, n.º 2, a não ser que a citação deste (devedor subsidiário) ocorra mais de 5 anos após a liquidação do imposto, cfr. artigo 48º, n.º 3.

Ou seja, e como resulta da matéria de facto levada ao probatório da sentença recorrida, a liquidação do imposto ocorreu no ano de 2003 e o devedor subsidiário, aqui recorrente, foi citado para os termos da execução em 28/10/2009, ou seja, mais de 5 anos após a liquidação do imposto, mas menos de 8 anos após a ocorrência de tal liquidação (cfr. artigo 48º, n.º 1) pelo que ocorreu dentro do prazo de prescrição legalmente previsto,

Tendo decorrido mais de 5 anos após a liquidação, sendo certo que o prazo prescricional terminaria sempre em data posterior à da citação do recorrente, aplica-se à situação concreta dos autos o disposto no artigo 48º, n.º 3, ou seja, tudo se passa relativamente ao responsável subsidiário como se nunca tivesse havido qualquer outra citação no processo com virtualidade interruptiva do prazo de prescrição, isto é, o prazo de prescrição só se interrompe com a sua própria citação e por uma única vez, cfr. artigo 49º, n.º 3 da LGT (também no acórdão deste Supremo Tribunal datado de 02/07/2014, rec. n.º 0423/14, se

entendeu neste sentido, tendo-se aí sumariado: I - O disposto no artº 48º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece apenas uma condição de extensão dos efeitos da interrupção da prescrição da dívida tributária relativamente ao devedor originário ao devedor subsidiário e não um novo e mais curto prazo de prescrição em benefício do responsável subsidiário.

II - Sendo este citado depois do 5º ano posterior ao da liquidação mas antes de completado o prazo de oito anos contabilizados nos termos do disposto no n.º 1 do artº 48º da Lei Geral Tributária não se completou, ainda, qualquer prazo de prescrição).

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, a aplicação conjugada das regras constantes do disposto nos artigos 48º, n.º 3 e 49º, n.º 3, ambos da LGT, não implica que a interrupção da prescrição só possa ocorrer uma única vez relativamente ao conjunto de todos os devedores, originais, solidários e subsidiários, antes pelo contrário, a citação de cada um deles para o processo de execução constitui uma causa interruptiva própria e singular, que se repercute de forma negativa na sua esfera jurídica, iniciando-se novo prazo apenas nos termos do disposto no artigo 327º, n.º 1 do CC.

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

D.n.

Lisboa, 26 de Agosto de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Costa Reis* — *Carlos Carvalho*.

Acórdão de 26 de Agosto de 2015.

Assunto:

Conclusões do recurso. Valor da causa. Contraditório. Penhora de bens. Regular tramitação da execução fiscal.

Sumário:

- I — As questões arguidas pelo recorrente no corpo das alegações que não sejam levadas às conclusões do recurso não podem ser conhecidas pelo Tribunal por força do disposto no artigo 635º, n.º 4 do CPC;*
- II — Aos processos judiciais do contencioso tributário deve ser atribuído, pelo autor ou requerente, um valor concreto que será determinado nos termos do disposto no artigo 97º-A do CPPT;*
- III — Porque nos processos judiciais regulados pelo CPPT não existe a fase do despacho saneador; o juiz deve fixar o valor da causa na sentença que ponha termo ao processo, nos termos do disposto no artigo 306º do CPC, não tendo que ouvir especificamente as partes previamente à decisão de tal questão uma vez que as mesmas já tiveram oportunidade de sobre ela se pronunciar nos seus articulados;*
- IV — Sendo insuficientes os bens nomeados à penhora pelo próprio executado para efeitos de suspensão da tramitação da execução fiscal, e tendo-lhe disso mesmo sido dado conhecimento pelo OEF e não tendo reagido positivamente a essa comunicação, fica o OEF autorizado a proceder à penhora de outros bens, para efeitos de venda judicial, em valor suficiente para pagamento da quantia exequenda, não lhe sendo exigido que previamente proceda à venda dos bens já penhorados e de valor insuficiente e só depois proceda à penhora de novos bens.*

Processo n.º 1016/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“A....., Lda.”, devidamente identificada nos autos, inconformada, recorre da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 18 de Junho de 2015, que julgou totalmente improcedente a presente reclamação que havia sido deduzida contra o despacho que ordenou a penhora de bens imóveis

no âmbito dos processos de execução fiscal em que figura na qualidade de executada e que correm os seus termos pelo Serviço de Finanças Lisboa-8.

Alegou, sintetizando as suas razões nas seguintes conclusões:

1.^a - O valor da causa atribuído à presente causa pela Recorrente/Reclamante não poderia ser oficiosamente alterado pelo Sr. Dr. Juiz “a quo” sem previamente conceder às partes o direito de se pronunciarem sobre o seu valor e sobre a sua determinação.

2.^a - Ao não ter providenciado pela opinião das partes processuais o tribunal “a quo” violou o princípio do contraditório, proferindo uma decisão surpresa também proibida por lei.

3.^a - Por outro lado também labora em erro ao aplicar o art.º 97.º-A, n.º 1 alínea e) - 1.^a parte, do C.P.P.T., quando ao caso “sub judice” seria de aplicar o referido preceito mas “in fine”.

4.^a - Por outro lado a demais decisão recorrida padece de erro de julgamento ao ter entendido que o despacho proferido em 03.12.2010 pela ATA, ainda era válido e eficaz, quando o mesmo já tinha sido notificado à Recorrente há mais de quase 4 anos, quando as penhoras foram efectuadas, sendo que o seu cumprimento deveria ser no prazo de 10 dias.

5.^a - Além disso tal despacho não autorizava novas penhoras para além dos bens imóveis já penhorados, mas sim, visava, caso a Recorrente não reforçasse a garantia prestada, de ordenar o prosseguimento da execução cessando o efeito suspensivo do prazo prescricional.

6.^a - E este prosseguimento da execução, não era a efectivação de novas penhoras, mas sim a venda dos bens penhorados para com o seu produto solver a quantia exequenda e acrescido e caso se mostrasse insuficiente é que haveria novas penhoras de bens.

7.^a - Daí que as penhoras incidentes sobre o património imobiliário da Recorrente e que foram objecto de Reclamação devam ser anuladas por ser ilegal, abusiva e ilícita a decisão que as ordenou.

8.^a - Por isso a dita sentença recorrida violou o art.º 3.º do CPC e o art.º 217.º e o art.º 262.º, ambos do CPPT.

Termos em que e sempre com o mui douto suprimento de V.^{as} Ex.^{as} deve o presente Recurso Jurisdicional ser considerado procedente e provado e por via dele ser proferido Acórdão que acolha as justas pretensões da Recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

A sentença recorrida indeferiu reclamação deduzida contra os actos de penhora de três imóveis, no entendimento de que a recorrente foi, devidamente, notificada da insuficiência da garantia prestada, da obrigação de reforçar a garantia, no prazo de 15 dias após a notificação e, bem assim, da fundamentação de facto e de direito da decisão que considerou insuficiente a garantia prestada e fixou à causa o valor de € 504.834,94, equivalente ao montante da dívida exequenda, nos termos do disposto no artigo 97.º/1 e) do CPPT, na redacção introduzida pela Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

A recorrente impugna, além do mais, o valor fixado à causa.

Vejamos.

Até à introdução da alínea e) ao artigo 97.º-A do CPPT entendia-se que o valor da causa na RAOEF era calculado, nos termos do disposto no artigo 97.º-A/2 do CPPT (acórdãos do STA, de 2012.02.15 e de 2012.12.12, proferidos nos recursos números 099/12 e 01299, ambos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

A Lei 66-B/2012, introduziu a alínea e) ao artigo 97.º-A do CPPT, nos termos da qual o valor da causa é “No contencioso associado à execução fiscal, o valor correspondente ao montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando haja anulação parcial, exceto nos casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que corresponde ao valor dos mesmos, se inferior”.

Assim sendo, nas RAOEF propostas após a entrada em vigor da referida Lei, como é o caso da presente reclamação, atento o estatuído no artigo 299.º do CPC, na determinação do respectivo valor haverá que ter em conta o normativo da citada alínea e).

A recorrente deu à causa o valor de € 30.000,00 (fls. 12), sendo certo que a sentença recorrida, ao abrigo do estatuído no artigo 97.º-A, e) do CPPT e 306.º/1 do CPC, fixou à causa o valor de e 504.834,94, correspondente à dívida exequenda.

Sucede, todavia, que, como bem refere a recorrente, o valor da causa deve ser fixado ao arrimo da última parte da alínea e) do artigo 97.º-A do CPPT.

Na verdade, como resulta dos autos, a recorrente, apenas, sindic a penhora de três imóveis, com a VPT total de € 159.190,00 (determinado no ano de 2014), como deflui de fls. 21 verso e 22 dos autos e do probatório.

Assim sendo, salvo melhor juízo, deve ser fixado à causa o valor de € 159.190,00.

Quanto à questão de fundo, afigura-se que o recurso não merece provimento.

De facto, como resulta, cristalinamente, do probatório e dos autos, a recorrente foi notificada, em 27 de Dezembro de 2010, do despacho do OEF, de 3 de Dezembro de 2010, que considerou, fundamentadamente, insuficiente a garantia já prestada, através da penhora de dois imóveis, e ordenou o reforço da garantia em € 268.316,88, sob pena se interromper a decretada suspensão da execução.

Ora, a recorrente, não obstante tal notificação, o certo é que não procedeu ao reforço da garantia, pelo que em Julho de 2014, o OEF procedeu às penhoras, ora, sindicadas.

Tal penhora afigura-se, manifestamente, conforme à lei, nos termos do disposto no artigo 169.º/7 do CPPT.

E não se diga, como faz a recorrente, que tinha de ser notificada, de novo, antes da efectivação da penhora da necessidade do reforço da garantia, sob cominação, uma vez que o despacho de 3 de Dezembro de 2010 deveria ter sido cumprido em 10 dias, nos termos do disposto no artigo 23.º do CPPT.

Na verdade, inexistente qualquer prazo peremptório para a AT proceder à penhora de bens, nos termos do disposto no artigo 169.º/7 do CPPT.

Por outro lado, o artigo 23.º do CPPT reporta-se a prazos para “...actos dos interessados nos processos judiciais e no procedimento tributário... (CPPT, anotado e comentado 6ª edição 2011, I volume, página 297).

Nem se diga, também, como faz a recorrente, que o prosseguimento da execução não poderia ser para efectivação de novas penhoras mas sim a venda dos bens já penhorados para com o seu produto solver a dívida exequenda, só havendo lugar a novas penhoras no caso de insuficiência.

De facto, a nosso ver, é exactamente o contrário.

Como ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, III volume, páginas 226/227) “Está insito no n.º 1 deste artigo 169.º, ao estabelecer conexão entre a garantia ou penhora suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e a suspensão da execução, que nos casos de garantia insuficiente a execução prossiga.

Porém, como é corolário dessa conexão e decorre dos princípios constitucionais da necessidade e proporcionalidade (art.º 18.º e 266.º, n.º 2, da CRP), o prosseguimento da execução deverá limitar-se ao necessário, abrangendo apenas diligências tendentes à cobrança da parte da dívida que não está coberta pela garantia ou penhora.

Isto é, em situações em que não seja efectuado reforço da garantia, a execução deverá prosseguir apenas tendo em vista penhorar bens necessários para assegurar o pagamento da parte da dívida que não está garantida e, efectuada essa penhora em bens suficientes, a execução deverá ficar suspensa até à decisão do pleito em que se aprecie a legalidade da liquidação exequenda, pois estará assegurado o pagamento global da dívida.

De forma semelhante, nos casos em que sejam penhorados bens insuficientes, a execução deverá prosseguir; com penhora de novos bens, até que seja atingido o objectivo de assegurar o pagamento da dívida. Mas, apenas para esta penhora de novos bens e actos com ela conexos deverá prosseguir a execução, não podendo prosseguir, designadamente, com venda de bens já penhorados. Na verdade, na medida em que o pagamento da dívida está assegurado por bens penhorados, o referido princípio da necessidade impõe que se suspenda a execução até à decisão do pleito nos termos do n.º 1”.

A sentença recorrida, a nosso ver, apenas merece censura quanto à fixação do valor da causa.

Termos em que deve ser dado parcial provimento ao presente recurso jurisdicional, no que concerne ao valor causa, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica na parte restante.

Cumprir decidir.

Na sentença recorrida consideraram-se provados os seguintes factos, com relevância para a decisão da causa, com base no teor dos documentos juntos aos autos e identificados nas diversas alíneas do probatório:

A) Em 02/03/2008, foi autuado no Serviço de Finanças de Lisboa 8, o processo de execução fiscal n.º 3107200801024965, em nome de A....., LDA, NIF, para cobrança de IRC, relativo ao exercício de 2003, no montante de € 275 947,37 e exercício de 2004, no montante de € 66 052,93, no montante global de (€ 342 000,30) - cfr. fls. 1 a 3 do processo de execução fiscal apenso;

B) Em 13/03/2008, a Reclamante foi citada da instauração do processo de execução referido em A) - cfr. fls. 3, 4 e 25 do processo de execução fiscal apenso;

C) Em 11/04/2008, a Reclamante apresentou oposição à execução fiscal referida em A), relativamente ao ano de 2003, que correu os seus trâmites sob o processo n.º 2000/08.3BELRS, no Tribunal Tributário de Lisboa, tendo sido proferida decisão de improcedência em 26/03/2014 - cfr. fls. 18 a 24 e 133 a 148 do processo de execução fiscal apenso;

D) Em Maio de 2008, a Reclamante apresentou impugnação judicial contra a liquidação de IRC de 2003, que correu os seus trâmites sob o processo n.º 773/ 08.2BELRS, no Tribunal Tributário de Lisboa, tendo sido proferida decisão de improcedência, que transitou em julgado em fevereiro de 2013 - cfr. fls. 37 do processo de execução fiscal e SITAF;

E) Em Maio de 2008, a Reclamante apresentou impugnação judicial contra a liquidação de IRC de 2004, que correu os seus trâmites sob o processo n.º 772/08.4BELRS, no Tribunal Tributário de Lisboa, tendo sido proferida decisão de improcedência, que transitou em julgado em Dezembro de 2012 - cfr. fls. 41 do processo de execução fiscal e SITAF;

F) Em 19/08/2008, a Reclamante em requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8, requer a suspensão da execução referida em A), até à decisão do pleito (impugnações e oposição referidos em C) a E)) e oferece duas frações autónomas, como garantia - cfr. fls. 37 e 38 do processo de execução fiscal apenso;

G) À ordem do processo de execução fiscal n.º 3107200801024965 foram penhoradas as duas frações oferecidas pela Reclamante:

Fração B - artigo 7457 da freguesia de, data da penhora: 26/02/2009; valor tributável: € 151 893,68 - cfr. descrição da 1.ª Conservatória do Registo Predial de Loures, n.º 1663/19881212-8, a fls. 73 a 76 do processo de execução fiscal apenso;

Fração N — artigo 616 da freguesia de, data da penhora: 31/03/2009; valor tributável: € 1 980,85 — cfr. descrição da 2.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, n.º 81/19911106-N, a fls. 88 e 89 do processo de execução fiscal apenso;

H) Em 11/05/2009, a Reclamante apresentou impugnação contra as liquidações de IRC dos exercícios de 2003 e 2004, pendente neste Tribunal sob o n.º 932/09.0 - cfr. SITAF;

I) Em 22/05/2009, foi suspenso o processo de execução fiscal n.º 3107200801024965, por despacho com o seguinte teor:

“Face à informação que antecede e aos elementos constantes dos autos, pese embora ainda não se encontrem apurados os valores patrimoniais para efeitos de apreciação de garantia, determino a suspensão da execução nos termos previstos no artigo 169.º do CPPT ex vi do artigo 212.º do mesmo Código.

Promova as diligências para avaliação das fracções nos termos do IMI. Averbamentos necessários.” — cfr. despacho a fls. 92 do processo de execução fiscal apenso;

J) Em 03/12/2010, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200801024965, foi elaborada informação da qual destaco o seguinte teor:

“(…) Considerando que:

A) O valor da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução é de € 444 856,88, conforme cálculo efectuado nos termos do artigo 199.º do CPPT;

B) A soma do valor patrimonial tributário dos imóveis penhorados e determinado nos termos do artigo 37.º do CIMI, não ultrapassa o montante de €176 540,00.

Afigura-se-me que a garantia que existe é manifestamente insuficiente, pelo que proponho que o executado seja notificado no sentido de proceder ao reforço da mesma no montante de € 268 316,88” - cfr. informação a fls. 94 a 96 do processo de execução fiscal apenso;

K) Em 03/12/2010, a Exma. Chefe de Finanças, em regime de substituição do Serviço de Finanças de Lisboa 8 proferiu despacho exarado na informação referida em J, do seguinte teor:

“Concordo com o proposto, pelo que determino que o executado seja notificado para no prazo de 15 dias proceder ao reforço da garantia em € 268 316,88, sob pena de, tal não acontecendo, interromper-se a suspensão da execução e a mesma prosseguir os seus termos” - cfr. despacho a fls. 94 do processo de execução fiscal apenso;

L) Em 27/12/2010, a Reclamante foi notificada do despacho referido em K) mediante o ofício n.º 14715 de 22/12/2010 - cfr. fls. 97 a 99 do processo de execução fiscal apenso;

M) Em 19/01/2011, na sequência da notificação para prestar garantia idónea (reforço), a Reclamante dirigiu requerimento ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8, a solicitar que seja notificada das razões e fundamentos que impedem a não aceitação do valor venal dos bens referidos em F) e G) dados como garantia no processo de execução fiscal - cfr. fls. 100 a 102 do processo de execução fiscal apenso;

N) Em 08/02/2011, a Reclamante apresentou Reclamação de atos do Órgão de execução fiscal, no processo de execução fiscal referido em A), contra “a decisão do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8, proferida em 24.01.2011 (...) através da qual recusou à Reclamante a cópia da fundamentação de facto e de direito, que esteve subjacente à não aceitação dos imóveis dados à penhora, para garantia, pelo Serviço Reclamado e de seguida tudo melhor identificado”. - cfr. fls. 107 a 115 do processo de execução fiscal apenso;

O) Em 04/05/2011, foi proferida sentença de improcedência, no processo de Reclamação de atos do órgão de execução fiscal, que correu sob o n.º 373/11.0BELRS referido em N), nos termos da qual: “o despacho proferido em 3 de Dezembro de 2010 revela-se suficientemente fundamentado por remissão para a informação proferida na mesma data (...) na qual se refere expressamente que a soma do valor patrimonial tributário dos imóveis penhorados e determinado nos termos do artigo 37º do CIMI, não ultrapassa o montante de € 176 540,00, quando valor da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução é de € 444 856,88”. — cfr. fls. 122 a 130 do processo de execução fiscal apenso;

P) Em 17/07/2014, à ordem do processo de execução fiscal n.º 3107200801024965 foram penhorados os seguintes bens da Reclamante:

Fração B - artigo 2686 da freguesia de; valor venal: € 18 000,00 - cfr. descrição da 2.ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras, n.º 6225/19990624- 5, a fls. 157 a 172 do processo de execução fiscal apenso;

Fração C - artigo 2686 da freguesia de; valor venal: € 24 000,00 - cfr. descrição da 2ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras, n.º 6225/19990624- a fls. 177 a 192 do processo de execução fiscal apenso;

Fração B - artigo 2438 da freguesia de; valor tributável: € 9 571,14 - cfr. descrição da Conservatória do Registo Predial de Aqualva-Cacém, n.º 30/20020618-B, a fls. 197 a 202 do processo de execução fiscal apenso;

Q) Em 08/09/2014, a Reclamante foi notificada das penhoras referidas em P) e da dívida em cobrança coerciva do montante total de 504 834,94, mediante notificação de penhora/citação pessoal da qual destaco o seguinte teor:

“Pela presente fica notificado da penhora de imóveis infra identificada, efectuada ao abrigo dos artigos 838.º do CPC e 231.º do CPPT, por este Serviço de Finanças, no âmbito do processo de execução fiscal à margem identificado que corre aqui termos para cobrança da dívida abaixo melhor identificada. Mais fica notificado que foi nomeado fiel depositário, do bem cuja penhora ora se notifica, dele não podendo dispor sem consentimento do Órgão de Execução Fiscal, sob pena de ficar sujeito às penalidades cominadas para os infieis depositários (artigos 233.º do CPPT e 854.º do CPC). Da penhora, ora notificada poderá, querendo, apresentar reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal (276.º CPPT), no prazo de 10 dias, contados da presente notificação. Caso não tenha sido anteriormente, fica igualmente, por este meio citado, nos termos dos artigos 189.º e 190.º do CPPT, quanto à instauração, neste Serviço de Finanças, do processo de execução fiscal à margem identificado, para cobrança da dívida abaixo identificada. No prazo de 30 dias, a contar da presente citação deverá proceder ao pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais. No mesmo prazo, poderá querendo, requerer a dação em pagamento, nos termos do artigo 201.º do CPPT, ou deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204.º do CPPT. Até à marcação da venda dos bens penhorados poderá, ainda, querendo, requerer o pagamento em prestações, nos termos do artigo 196.º do CPPT (189.º/1 CPPT). Decorrido o prazo antes referido, sem que a dívida exequenda e os acréscimos legais tenham sido pagos, ou tenha sido prestada garantia que suspenda a execução, nos termos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT, poderá a execução prosseguir para a penhora de outros bens ou direitos existentes no seu património, podendo ainda vir a ser incluído na lista de contribuintes devedores, sujeita a divulgação pública (64.º/5, a) Lei Geral Tributária).

Poderá efectuar o pagamento junto de qualquer Serviço de Finanças (...) - cfr. fls. 16 a 18 dos autos e avisos de receção assinados a fls. 238 a 240 do processo de execução fiscal apenso.

Nada mais se levou ao probatório.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Lido atentamente o corpo das alegações e as respectivas conclusões do recurso que nos vem dirigido, podemos identificar as seguintes questões que a recorrente pretende que este Supremo Tribunal conheça, sendo certo que não vem posta em causa a matéria de facto que se julgou provada em primeira instância:

1- fixação do valor da causa em violação do disposto do princípio do contraditório e do disposto no artigo 97º-A, n.º 1, alínea e), “in fine” do CPPT, artigos 4º a 12º do corpo das alegações e conclusões 1ª a 3ª;

2- perda de utilidade e fundamentação do despacho datado de 27/12/2010, pelo desuso da sua não utilização e actualidade, artigos 15º a 19º do corpo das alegações e conclusão 4ª;

3- o despacho no qual o tribunal fundou a sua decisão não autorizava novas penhoras, antes tinha como consequência (uma vez que não foi cumprido pela recorrente) o prosseguimento da execução com a venda em hasta pública dos bens já penhorados e no caso de o produto da venda destes bens se revelar insuficiente é que poderiam ser penhorados novos bens, artigos 20º a 25º do corpo das alegações e conclusões 5ª a 7ª.

Alega ainda a recorrente nos artigos 26º e 27º do corpo das alegações uma questão que se prende com uma eventual contradição entre a sentença proferida no processo n.º 373/11.0BELRS, cujo teor se levou ao probatório sob a alínea O) e na qual se louvou a sentença recorrida, e a sentença proferida no processo n.º 327/11.1BELRS, sem que no entanto tenha levado tal questão às conclusões do respectivo respectivo recurso.

Acontece porém, que este Tribunal não pode conhecer de tal questão, quer porque a recorrente não juntou os elementos necessários e suficientes para o efeito, quer porque ao não ter sido levada tal questão às conclusões do respectivo recurso se deve entender que a recorrente restringiu o âmbito e objecto do recurso àquelas questões que aí elencou expressamente, cfr. artigo 635º, n.º 4 do CPC.

Passemos então a conhecer das questões abrangidas pelo presente recurso, começando pela que vem elencada em primeiro lugar e que se prende com a determinação do valor da causa.

Quanto a esta questão a recorrente impugna o facto de o mesmo ter sido fixado sem ter sido respeitado o princípio do contraditório, cfr. artigo 3º do CPC e em violação do disposto no artigo 97º-A, n.º 1, alínea e), “in fine” do CPPT.

No essencial, o que a recorrente pretende é que o valor da causa seja fixado no valor por si indicado, ou seja, 30.000€.

Como resulta do disposto nos artigos 296º e ss. do CPC e 97º-A do CPPT a todas as causas deve ser atribuído um valor certo, sendo que incumbe ao autor indicar esse valor na petição inicial e incumbe ao réu impugná-lo na contestação ou resposta que venha a oferecer, cfr. artigos 305º, n.º 1 do CPC e 306º, n.º 1, 2ª parte.

Sendo certo que é ao juiz que incumbe fixar esse valor, e deve fazê-lo na sentença quando o processo não comporte despacho saneador, como é o caso, cfr. artigos 306º do CPC e 278º do CPPT.

E na fixação desse valor o juiz atenderá às regras gerais previstas nos artigos 296º e ss. do CPC e específicas previstas no artigo 97º-A do CPPT, sem que contudo tenha necessidade de ouvir previamente as partes sobre o mesmo, uma vez que ambas já se pronunciaram quanto ao mesmo nos seus articulados (ou optaram por omitir tal pronuncia), não havendo, por isso, que dar lugar ao contraditório consagrado expressamente no artigo 3º do CPC e que se assume como princípio geral enformador de todos os processos judiciais.

Mas não quer dizer com isto que tenha sido correctamente fixado o valor da presente causa na sentença recorrida.

Como bem refere o Sr. Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, foi feita uma aplicação menos conseguida do disposto no artigo 97º-A, n.º 1, alínea e) do CPPT.

Relembremos aqui o teor desse bem elaborado parecer:

Até à introdução da alínea e) ao artigo 97.º-A do CPPT entendia-se que o valor da causa na RAOEF era calculado, nos termos do disposto no artigo 97.º-A/2 do CPPT (acórdãos do STA, de 2012.02.15 e de 2012.12.12, proferidos nos recursos números 099/12 e 01299, ambos disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

A Lei 66-B/2012, introduziu a alínea e) ao artigo 97.º-A do CPPT, nos termos da qual o valor da causa é “No contencioso associado à execução fiscal, o valor correspondente ao montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando haja anulação parcial, exceto nos casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que corresponde ao valor dos mesmos, se inferior”.

Assim sendo, nas RAOEF propostas após a entrada em vigor da referida Lei, como é o caso da presente reclamação, atento o estatuído no artigo 299.º do CPC, na determinação do respectivo valor haverá que ter em conta o normativo da citada alínea e).

A recorrente deu à causa o valor de € 30.000,00 (fls. 12), sendo certo que a sentença recorrida, ao abrigo do estatuído no artigo 97.º A, e) do CPPT e 306.º/1 do CPC, fixou à causa o valor de e 504.834,94, correspondente à dívida exequenda.

Sucede, todavia, que, como bem refere a recorrente, o valor da causa deve ser fixado ao arrimo da última parte da alínea e) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT.

Na verdade, como resulta dos autos, a recorrente, apenas, sindic a penhora de três imóveis, com a VPT total de € 159.190,00 (determinado no ano de 2014), como deflui de fls. 21 verso e 22 dos autos e do probatório.

Não podemos discordar desta explicação cristalina das regras que devem presidir à fixação do valor da presente causa. Na verdade a recorrente apenas pretende discutir o despacho que determinou a penhora de 3 bens imóveis e, portanto, será o valor desses bens o concreto valor que deve ser eleito para efeito do disposto no artigo 97º-A, n.º 1, alínea e), parte final, do CPPT, ou seja, o valor de 159.190,00€.

Temos, assim, que concluir que neste segmento a sentença impugnada não se pode manter, como se decidirá a final.

Quanto às restantes questões, que no fundo se prendem com uma única, e que passa por saber se a penhora dos imóveis ordenada pelo OEF respeitou as normas legais aplicáveis e se a sentença decidiu acertadamente face à matéria de facto que se encontrava disponível e que foi levada ao probatório.

Como bem se percebe da leitura da sentença recorrida, a mesma limitou-se a concluir pela correcta notificação da insuficiência da garantia prestada, da obrigação da reforço da garantia e da respectiva fundamentação de facto e de direito do despacho datado 03/12/2010 que concluiu por tal insuficiência da garantia, louvando-se na sentença proferida com data de 04/05/2011, processo n.º 373/11.0BELRS que havia expressamente analisado tais questões.

Mais concluiu, ainda, que as penhoras entretanto ordenadas, e que aqui vêm impugnadas, são a consequência lógica e legal do facto de a recorrente nada ter dito quanto à necessidade do reforço da garantia prestada.

Sobre este segmento do âmbito do recurso também se pronunciou o Sr. Procurador-Geral Adjunto, nos seguintes termos:

De facto, como resulta, cristalinamente, do probatório e dos autos, a recorrente foi notificada, em 27 de Dezembro de 2010, do despacho do OEF, de 3 de Dezembro de 2010, que considerou, fundamentadamente, insuficiente a garantia já prestada, através da penhora de dois imóveis, e ordenou o reforço da garantia em € 268.316,88, sob pena se interromper a decretada suspensão da execução.

Ora, a recorrente, não obstante tal notificação, o certo é que não procedeu ao reforço da garantia, pelo que em Julho de 2014, o OEF procedeu às penhoras, ora, sindicadas.

Tal penhora afigura-se, manifestamente, conforme à lei, nos termos do disposto no artigo 169.º/7 do CPPT.

E não se diga, como faz a recorrente, que tinha de ser notificada, de novo, antes da efectivação da penhora da necessidade do reforço da garantia, sob cominação, uma vez que o despacho de 3 de Dezembro de 2010 deveria ter sido cumprido em 10 dias, nos termos do disposto no artigo 23.º do CPPT.

Na verdade, inexistente qualquer prazo peremptório para a AT proceder à penhora de bens, nos termos do disposto no artigo 169.º/7 do CPPT.

Por outro lado, o artigo 23.º do CPPT reporta-se a prazos para “...actos dos interessados nos processos judiciais e no procedimento tributário... (CPPT, anotado e comentado 6ª edição 2011, I volume, página 297).

Nem se diga, também, como faz a recorrente, que o prosseguimento da execução não poderia ser para efectivação de novas penhoras mas sim a venda dos bens já penhorados para com o seu produto solver a dívida exequenda, só havendo lugar a novas penhoras no caso de insuficiência.

De facto, a nosso ver, é exactamente o contrário.

Como ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, III volume, páginas 226/227) “Está insito no n.º 1 deste artigo 169.º, ao estabelecer conexão entre a garantia ou penhora suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e a suspensão da execução, que nos casos de garantia insuficiente a execução prossiga.

Porém, como é corolário dessa conexão e decorre dos princípios constitucionais da necessidade e proporcionalidade (art.º 18.º e 266.º, n.º 2, da CRP), o prosseguimento da execução deverá limitar-se ao necessário, abrangendo apenas diligências tendentes à cobrança da parte da dívida que não está coberta pela garantia ou penhora.

Isto é, em situações em que não seja efectuado reforço da garantia, a execução deverá prosseguir apenas tendo em vista penhorar bens necessários para assegurar o pagamento da parte da dívida que não está garantida e, efectuada essa penhora em bens suficientes, a execução deverá ficar suspensa até à decisão do pleito em que se aprecie a legalidade da liquidação exequenda, pois estará assegurado o pagamento global da dívida.

De forma semelhante, nos casos em que sejam penhorados bens insuficientes, a execução deverá prosseguir, com penhora de novos bens, até que seja atingido o objectivo de assegurar o pagamento da dívida. Mas, apenas para esta penhora de novos bens e actos com ela conexos deverá prosseguir a execução, não podendo prosseguir, designadamente, com venda de bens já penhorados. Na verdade, na medida em que o pagamento da dívida está assegurado por bens penhorados, o referido princípio da necessidade impõe que se suspenda a execução até à decisão do pleito nos termos do n.º 1”.

A esta bem fundamentada argumentação apenas nos resta acrescentar que a recorrente labora num equívoco.

As penhoras agora efectuadas pelo OEF enquadram-se plenamente no âmbito da normal tramitação do processo de execução.

Até ao momento apenas haviam sido realizadas penhoras em bens da executada que a mesma ofereceu como garantia para efeitos de suspensão da execução, uma vez que se encontrava a ser discutida a legalidade da dívida exequenda, cfr. pontos F) e G) do probatório.

Acontece, porém, que uma vez constatada a insuficiência de tais bens para servirem de garantia e nada tendo dito a recorrente quanto à necessidade de reforço de tal garantia, mais não tinha o OEF que proceder à penhora de bens suficientes para pagamento da quantia exequenda, nos termos do disposto no artigo 169º do CPPT, nada o impedindo de aproveitar as penhoras daqueles que já tinham sido oferecidos como garantia.

Ou seja, o facto de a recorrente já ter oferecido bens à penhora para efeitos de prestação de garantia não impedia o OEF de proceder à penhora de outros bens, precisamente para efeitos de prosseguimento dos termos da execução para a fase da venda, de modo a que o crédito exequendo possa ser integralmente satisfeito.

E, nesta medida, temos que concluir que bem se decidiu na sentença recorrida neste segmento.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

-Conceder parcial provimento ao recurso no que respeita ao valor da causa e fixar o mesmo em 159.190,00€;

-No mais, negar provimento ao recurso.

Custas em ambas as instâncias pela recorrente, levando-se em conta aquele valor acima assinalado. D.n.

Lisboa, 26 de Agosto de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Costa Reis* — *Carlos Carvalho*.

Acórdão de 2 de Setembro de 2015.**Assunto:**

Penhora. Bem anteriormente penhorado.

Sumário:

- I — O artigo 218º n.º 3 do CPPT determina que a execução fiscal não é sustada nem apensada pelo facto de nela ser realizada penhora sobre bem já penhorado noutra processo executivo. O que significa que o legislador escolheu uma solução jurídica para o processo de execução comum e outra, diversa, para o processo de execução fiscal, tendo em conta que este, radicando em interesses de ordem pública, deve ser tramitado com maior celeridade.*
- II — A possibilidade de esse bem ser vendido no âmbito do processo de execução fiscal não afecta os valores da certeza jurídica ou da protecção dos interesses do devedor ou do credor; posto que o devedor é notificado da penhora realizada e os credores com garantia real podem reclamar os seus créditos na execução fiscal, nos termos definidos no artigo 240º n.ºs 1 e 4 do CPPT, a fim de serem pagos pelo produto da venda de acordo com a graduação que lhes couber.*

Processo n.º 1017/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: AT-Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou improcedente a reclamação que deduziu contra o acto praticado pelo órgão da execução fiscal, em 12/02/2015, de indeferimento do pedido que deduzira, ao abrigo do disposto no artigo 794º, n.º 1, do CPC, de sustação dessa execução quanto ao imóvel penhorado no âmbito de outro processo de execução fiscal (n.º 0760200701005324 e apensos) que contra si pende no Serviço de Finanças da Lousã.

Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - Vem o presente recurso interposto da sentença proferida no âmbito dos presentes autos que julgou improcedente a Reclamação apresentada pelo ora Recorrente, absolvendo a FP do pedido, nomeadamente considerando, *grosso modo*, que o artigo 218º, n.º 3, do CPPT regula a situação suscitada; inexistindo qualquer lacuna e, por conseguinte, é inaplicável o previsto no artigo 794º do CPC;

2 - Em termos fácticos, à data das penhoras registadas pelo Serviço de Finanças, sobre o imóvel que é casa morada de família do aqui Recorrente, existiam já outras penhoras (de terceiros) anteriormente registadas;

3 - A sustação da execução nos termos do n.º 1 do artigo 794.º do CPC (actual redacção) deve ser ordenada logo que, ainda que tardiamente, estejam reunidos os respectivos pressupostos;

4 - A dependência de mais de uma execução a que se reporta o artigo 794.º do CPC tem subjacente razões de certeza jurídica e de protecção tanto do devedor/executado como dos próprios credores/exequentes;

5 - A análise do artigo 794.º do CPC permite precisar que a Lei não quer que em processos diferentes se opere a adjudicação ou a venda dos mesmos bens; a liquidação tem de ser única e há-de fazer-se no processo em que os bens foram penhorados em primeiro lugar, sendo que é indiferente para efeitos de sustação da execução a natureza fiscal ou comum do processo em que a penhora seja mais antiga;

6 - Outro entendimento obrigaria o credor a reclamar o seu crédito quer na penhora (não fiscal) registada em primeiro lugar, quer na penhora fiscal registada posteriormente, posto que o credor e o devedor/executado ficariam sempre na incerteza se o bem em questão era vendido à ordem de um ou de outro dos processos, já que a penhora em execução fiscal posterior a uma outra em execução comum não impede a venda nesta;

7 - Igualmente não nos parece que o artigo 218.º, n.º 3, do CPPT, contemple um regime próprio, ao contrário do veiculado na sentença, sendo que o que esse preceito nos diz é que podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal bens apreendidos por qualquer tribunal (tão só), não se debruçando, consequentemente, sobre a específica questão — a que versa o artigo 794.º do CPC — das penhoras poderem ser posteriores ou anteriores e a sustação decorrente desse específico óbice;

8 - Ora, existindo uma omissão (caso omissis), terá *in casu* aplicação o disposto no artigo 794.º n.º 1, do CPC, por força do disposto no artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

9 - Pelo que, e em conformidade, deverá o órgão de execução fiscal dar cumprimento ao contempulado no artigo 794.º, n.º 1, do CPC;

10 - Normas jurídicas violadas com a decisão recorrida: artigo 794.º, n.º 1, do CPC; artigo 2.º, alínea e), e 218.º, n.º 3, ambos do CPPT.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, por entender que o artigo 218.º, n.º 3, do CPPT, regula a situação em apreço, determinando que «quando se encontrem penhorados bens apreendidos por outro tribunal a execução fiscal não é sustada.».

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

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

1. Corre termos no Serviço de Finanças da Lousã o processo de execução fiscal n.º 0760200701005324 e aps. que foi instaurado contra o ora Reclamante, para cobrança de dívidas de coimas dos anos de 2007 a 2011, IVA dos anos de 2007 e 2008 e IRS de 2011, no valor actual de € 6.607,64 (fls. 16 a 18 dos autos);

2. No dia 26-01-2012 o Serviço de Finanças da Lousã penhorou, no âmbito do PEF aqui em causa, o imóvel sito nos, freguesia da, inscrito na matriz predial sob o artigo 5359 e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 2158, penhora essa registada pela Ap. 2009 de 2012/01/26 (fls. 49 a 52 dos autos);

3. Relativamente ao mesmo imóvel, além da penhora que antecede e anteriormente a ela, encontram-se registados os seguintes encargos: pela Ap. 6 de 1991/06/11 uma hipoteca voluntária a favor do Banco B....., S.A., no montante máximo de 2.865.000\$00, para garantia de um empréstimo à sociedade “C....., Lda”; pela Ap. 8 de 2001/11/06 uma penhora, de 05-11-2001, a favor da Fazenda Nacional, sendo a quantia exequenda de 180.000\$00; pela Ap. 9 de 2004/05/14, uma penhora a favor do Banco B....., SA, sendo a quantia exequenda de € 27616,24; pela Ap. 11 de 2005/05/09, uma penhora a favor da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de, sendo a quantia exequenda de € 9.813,09; pela Ap. 4606 de 2009/06/22, uma penhora a favor de “D....., Lda”, sendo a quantia exequenda de € 4.813,42 (fls. 49 a 52 dos autos);

4. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Lousã, de 22-05-2013, que aqui se dá por reproduzido, foi ordenada a venda do bem imóvel penhorado, identificado em 2. supra, por leilão electrónico, nos termos do art. 248.º n.º 1 do CPPT, tendo sido fixado como dia de abertura do leilão o dia 09-09-2013, pelas 10 horas e como hora e dia limites para o encerramento do leilão o dia 24-09-2013, pelas 10 horas, ordenada a notificação da venda ao executado, aos credores preferentes e, havendo, aos titulares do direito de preferência e ao fiel depositário e ordenada a citação dos credores desconhecidos (fls. 99 dos autos);

5. Com data e 24-09-2013 foi efectuado pelo Chefe do Serviço de Finanças “Auto de Encerramento de Leilão Electrónico” por não ter sido apresentada nenhuma proposta para venda e foi proferido despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido, designando, entre outras situações, o dia 14-10-2013, pelas 10:00 horas para o fim do prazo, nos termos do n.º 3 do art. 248.º do CPPT, para a venda do imóvel na modalidade de proposta em carta fechada (fls. 146 a 148 dos autos);

6. Remetida por carta registada de 30-09-2013, o ora Reclamante apresentou uma reclamação ao abrigo do art. 276.º do CPPT contra a decisão da DDF de Coimbra que indeferiu a suspensão ou anulação da venda do imóvel, que aqui se dá por integralmente reproduzida, pedindo a sua subida imediata e efeito suspensivo, a qual foi julgada improcedente por sentença deste TAF de 11-12-2013 (fls. 158 a 256 dos autos);

7. Em 24-10-2013 deu entrada no Serviço de Finanças da Lousã nova reclamação do ora Autor, efectuada ao abrigo do art. 276.º do CPPT, contra a decisão da DDF de Coimbra que indeferiu a prorrogação do prazo para apresentar documentos com vista à apreciação de um reembolso, que aqui se dá por integralmente reproduzida, reclamação liminarmente indeferida por sentença deste TAF, a qual, objecto de recurso, foi confirmada por Ac. do STA, de 10-09-2014 (fls. 311 a 399 dos autos);

8. Remetido por carta registada de 01-10-2014, o ora Reclamante apresentou no Serviço de Finanças da Lousã um requerimento, que aqui se dá por reproduzido, pedindo que o requerimento apresentado em 21-10-2013, em que solicitava a suspensão da execução quanto ao imóvel penhorado, ao abrigo do disposto no art. 794.º n.º 1 do CPC, fosse decidido (fls. 401 a 409 dos autos);

9. Por despacho de fls. 403 do Chefe do Serviço de Finanças, de 12-02-2015, notificado ao Exmo. Mandatário do Reclamante em 13-02-2015, que aqui se dá por reproduzido, foi o requerimento que antecede indeferido (fls. 403 e 410 a 411 dos autos);

10. Em 23-02-2015 deu entrada no Serviço de Finanças da Lousã a presente reclamação, remetida por correio registado (carimbo de fls. 5 dos autos e informação do Serviço de Finanças de fls. 16 e ss.).

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a reclamação deduzida contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças da Lousã que indeferiu o pedido de sustação da execução quanto ao imóvel penhorado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0760200701005324 e apensos, pedido que se fundamentava na existência de anteriores penhoras sobre o mesmo imóvel em execuções cíveis pendentes, e se alicerçava legalmente no disposto no artigo 794.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Na reclamação fora peticionada a revogação do aludido acto e a aplicação supletiva do regime contido na aludida norma do Código de Processo Civil (CPC), no entendimento de que o artigo 218.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) nada regula sobre a matéria.

A sentença recorrida repudiou essa tese com a seguinte e essencial argumentação:

«[...] a única questão posta à apreciação do Tribunal é se o regime do art. 794.º n.º 1 do CPC, que prevê a sustação da execução em que a penhora seja mais recente, tem aplicação nas execuções fiscais, como a dos presentes autos, em que existem penhoras anteriores em processos cíveis executivos, ou se, pelo contrário, é aqui aplicável o regime do art. 218.º n.º 3 do CPPT. [...]

Tanto a doutrina, como a jurisprudência recente dos tribunais superiores têm abordado esta questão frequente e uniformemente, de que são exemplos, entre outros, os indicados pelo EMMP no seu parecer - Ac. do STA, de 30-04-2008, proc. n.º 0248/08 e de 06-10-2005, proc. n.º 0407/05 -, pela RFP, na sua contestação - Ac. do STA de 26-01-2011, proc. n.º 0484/2010 e de 20-02-2008, proc. n.º 0975/07 - e, ainda, o Ac. do STA de 16-12-2010, proc. n.º 0806/10. [...]

Assim, e por se concordar com tal jurisprudência, que se mantém actual apesar de ser anterior à Lei n.º 41/2013, de 26-06, que aprovou o novo CPC (correspondendo o anterior art. 871.º ao actual 794.º), passa-se a transcrever, na parte aqui relevante, o Acórdão do STA, de 16-12-2010, proc. n.º 0806/10, (publicado na internet em www.dgsi.pt), que se pronuncia específica e detalhadamente sobre a presente questão decidida e cujo sumário tem, desde logo, o seguinte teor: “I- Por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 218.º do CPPT, nos casos em que são penhorados bens apreendidos por outro tribunal, a execução fiscal não é sustada, ao contrário do que sucede nas execuções comuns, em que, nos termos do artigo 871.º do CPC, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior. // II - O artigo 218.º, n.º 3 do CPPT ao estabelecer um regime diferente para as execuções fiscais, tendo em conta os interesses públicos que estão subjacentes à aplicação do processo de execução fiscal, que reclamam um processo executivo mais célere que o comum, não viola qualquer princípio constitucional.”.

[...]».

Inconformado, veio o reclamante recorrer, insistindo que o artigo 794.º, n.º 1, do CPC é subsidiariamente aplicável à execução fiscal e que a sentença errou na interpretação do artigo 218.º, n.º 3, do CPPT, tendo violado esta norma e as contidas nos artigos 794.º, n.º 1, do CPC e 2.º, alínea e), do CPPT.

Por conseguinte, a única questão que importa analisar e decidir é a de saber se a sentença sob recurso errou na interpretação do artigo 218.º, n.º 3, do CPPT, julgando que o regime previsto no artigo 794.º, n.º 1, do CPC não é aplicável à execução fiscal.

Vejamos.

Na óptica do Recorrente, a intenção do legislador de afastar a possibilidade de adjudicar e vender o mesmo bem em processos de execução distintos, norteadas por razões de certeza jurídica e de protecção de executados e credores, e que se reflecte no artigo 794.º, n.º 1, do CPC, não se encontra corporizada em nenhuma norma específica do processo de execução fiscal. Donde, conclui, existirá uma lacuna no CPPT, que, nos termos definidos no seu artigo 2.º, alínea e), haverá de ser preenchida pela mencionada norma do CPC, sob pena de o bem poder ser vendido em qualquer um dos processos e, face à incerteza assim gerada, o credor ser obrigado a reclamar o seu crédito tanto na execução comum como na execução fiscal.

Em primeiro lugar, cumpre dizer que nada permite concluir que fosse propósito do legislador regular da mesma forma a execução comum e a execução fiscal. Ao contrário, o interesse público que subjaz à execução fiscal, demanda, quanto a esta, uma tramitação mais célere do que aquela que é prosseguida na execução comum, e, por conseguinte, diferente, como bem se deixou explicado no acórdão do STA citado e transcrito na sentença recorrida.

Em segundo lugar, há que esclarecer que a lacuna legal é, por definição, a ausência de regulamentação normativa, e que tal não se confunde com diferenciada regulamentação.

É incontroverso que, face ao que dispõe o artigo 794.º, n.º 1, do CPC, é sustada a execução comum em que seja levada a cabo a penhora de bens já anteriormente penhorados noutra execução, podendo, nesse caso, o exequente reclamar o seu crédito no processo em que a penhora seja mais antiga, e que as regras do CPC são subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário no caso de se detectar alguma

lacuna legal, como dispõe o artigo 2.º, alínea e), do CPPT. Todavia, na previsão de uma situação fáctica idêntica à mencionada na citada norma do CPC, o artigo 218.º, n.º 3, do CPPT estabelece que «*Podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada.*». Donde resulta que o CPPT determina, de forma expressa e inequívoca, que a execução fiscal não é sustada nem apensada pelo facto de nela ser realizada uma penhora sobre bens já penhorados noutro processo executivo.

Torna-se, pois, claro que inexistente no CPPT qualquer lacuna sobre a matéria, e, por conseguinte, não há como aplicar supletivamente as normas do CPC. O que realmente acontece é que o legislador elegeu uma solução jurídica para o processo de execução comum e outra, diversa, para o processo de execução fiscal, tendo em conta que este, radicando em interesses de ordem pública, deve ser tramitado de forma algo distinta e com maior celeridade.

De resto, a solução jurídica contida no artigo 218.º, n.º 3, do CPPT, e, por conseguinte a possibilidade de o bem ser vendido no âmbito do processo de execução fiscal, não afecta os valores da certeza jurídica ou a protecção dos interesses do devedor ou do credor, posto que o devedor é notificado da penhora e os credores com garantia real podem reclamar os seus créditos na execução fiscal, nos termos definidos no artigo 240.º, n.ºs. 1 e 4, do CPPT, a fim de serem pagos pelo produto da venda e de acordo com a graduação que lhes couber.

É, pois, fora de dúvida que o pedido dirigido ao órgão de execução fiscal que visava a sustação da execução nos termos do disposto no artigo 794.º, n.º 1, do CPC, não podia deixar de ser indeferido, como, aliás, tem sido reiteradamente afirmado pela farta jurisprudência sobre a matéria, citada na sentença recorrida e que aqui, mais uma vez, se acolhe e reitera.

A sentença recorrida, que assim decidiu, deve pois ser confirmada.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 2 de Setembro de 2015. – *Dulce Neto* (relatora) – *Alberto Augusto Oliveira* – *São Pedro*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

IRC. Custos. Prova.

Sumário:

Relativamente aos custos indocumentados, isto é, sem suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal.

Processo n.º 28/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Aragão Seia.

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

A....., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 9 de Outubro de 2014, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra o acréscimo ao rendimento colectável e correlativos juros compensatórios dos exercícios de 1997 e 1998, das quantias de 5.495.880\$00 e de 5.505.200\$00, em sede de IRS.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) O vocábulo comprovadamente, constante do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, caracteriza o modo do juízo a fazer, ou da actividade cognitivo-decisória a desenvolver, sobre a indispensabilidade dos gastos para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto.

b) Enquanto referido ao juízo a efectuar sobre a questão de saber se os gastos são indispensáveis para a realização dos proveitos, o termo visa exprimir que o resultado desse juízo conclusivo tem de estar provado.

c) Nada autoriza a alargar o significado do conceito que se refere, nitidamente, às exigências do juízo, de modo a que o mesmo abranja, também, os tipos de prova e seus requisitos legais, que o mesmo juízo tem de ter em conta.

d) Neste aspecto o artigo 23.º n.º 1, do CIRC, é uma norma totalmente aberta: as provas a ter em conta, por quem deva decidir se os gastos são ou não indispensáveis para a realização dos proveitos, são quaisquer provas documentais, por só estas podem ser objecto de tratamento contabilístico, sendo que provas são todos os factos ou elementos objectivos que tenham por função demonstrar a realidade dos factos [art.º 341.º do Código Civil (CC)], as quais devem ser apreciadas segundo os princípios estabelecidos na lei respectiva (valor legal, valor científico, livre apreciação segundo as regras de experiência comum, etc), podendo a dúvida sobre a prova documental ser esclarecida por prova testemunhal.

e) O CIRC não estabelece em norma alguma, mesmo por remissão, nem essa matéria se encontra regulada em qualquer lei geral - como a Lei Geral Tributária - com apetência para regular, de forma geral, as matérias relativas aos vários tipos de tributos (impostos e taxas), qual a forma ou requisitos dos documentos que podem servir de base do juízo concreto sobre a indispensabilidade dos gastos para a realização dos proveitos.

f) Bem podia o legislador ordinário do CIRC - solução que seria até sugerida pelo princípio da congruência do sistema de impostos - ter adoptado a regra de que os documentos evidenciantes dos montantes e da natureza dos gastos fossem documentos que obedecessem às exigências estabelecidas no art.º 35.º do CIVA mas não o fez, sendo certo que não consta dele qualquer norma de indicação dessa lei como norma subsidiária.

g) A ratio que fundamenta o estabelecimento das regras formais constantes do artigo 36.º n.º 5, do CIVA, relativamente a um tipo de imposto, como é o IVA não é totalmente transponível para outro tipo fiscal, estruturalmente diferente, como é o tipo do IRC/IRS.

h) Não estando em causa, como se passa no tipo de imposto do IVA, a tributação de cada uma das operações materiais em que se vai desenvolvendo a actividade do sujeito passivo de IRC/IRS, mas o seu rendimento real, no final do exercício, compreende-se que os documentos fiscalmente releváveis para a qualificação dos custos se bastem com a exigência de que permitam, por si só ou conjugadamente com outros documentos constantes da contabilidade, formar um juízo seguro sobre a efectiva ocorrência das operações materiais e a real expressão do seu valor.

i) Devem considerar-se devidamente documentados, na contabilidade, os custos relativos aos gastos em relação aos quais a administração fiscal, em acção de fiscalização, em face dos documentos internos com base nos quais foi efectuado o seu registo contabilístico e em conjugação com outros documentos constantes da contabilidade, pôde determinar a sua natureza e o seu montante.

j) A expressão “devidamente documentado” refere-se ao juízo cognitivo-decisório a fazer sobre o suporte documental de toda a contabilidade, envolvendo a consideração não só dos documentos internos que titulam o registo contabilístico da despesa, como de todos os demais documentos lançados na mesma contabilidade, incluindo dos respeitantes aos proveitos, podendo a dúvida sobre a prova documental ser esclarecida por prova testemunhal.

l) É intoleravelmente chocante e viola o princípio constitucional da justiça ínsito no princípio material do Estado de direito (art.º 266.º, n.º 2, e 2.º da CRP) que, tendo a administração fiscal chegado à conclusão, por todos os elementos relevantes documentais constantes da escrita que examinou, conectados com o concreto exercício da actividade da recorrente e com os proveitos contabilizados, que, em verdade, existiram as compras e as despesas na “praça” e que as mesmas foram do montante contabilizado, se considere depois não devidamente documentados esses encargos para o efeito de não serem dedutíveis para a determinação da matéria colectável e poderem ser sujeitos ainda a tributação autónoma.

k) Nos termos do art.º 58º da LGT: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.l) No domínio do procedimental, esta obrigação impõe que a administração tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para correcta averiguação da realidade factual em que deve assentar a sua decisão.

m) Por outro lado, aquele dever de imparcialidade reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração.

n) A falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada.

o) O que no caso se verifica de forma patente, pois que a AT dispunha de todos os meios necessários para actuar, inspeccionando se fosse caso disso, junto das pessoas que receberam os pagamentos, não convindo esquecer que o princípio do inquisitório situa-se a montante do ónus da prova.

p) Dito isto, é possível concluir que a AT não podia sem mais recusar os documentos internos apresentados, sem efectuar outras diligências que comprovadamente só ela AT podia efectuar, não estando na disponibilidade e poder do contribuinte realizar.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial, com todas as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Resumidamente o Ministério Público entendeu que, em regra a aquisição de bens ou serviços para serem considerados na determinação da matéria colectável têm de estar suportados por documento externo, ou na sua falta justificada, devem existir elementos bastantes na sua contabilidade que permitam à AT controlar a sua causa, origem, características e respectivo valor, caso contrário assiste à AT o poder de desconsiderar os mesmos para efeitos de determinação da matéria colectável e proceder às correspondentes correcções, como no caso dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) O impugnante foi alvo de uma ação de inspeção tributária que incidiu sobre IRS e IVA dos anos de 1997 e 1998 no âmbito da qual, em 06/04/2001, foi elaborado o relatório de fls. 23 a 41 do p.a., que se dá por integralmente reproduzido e do qual se destaca o seguinte:

«(...)

III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas Fornecimentos e serviços externos

Constam da contabilidade custos relacionados com a actividade de agência funerária nos valores de:

<i>Ano de 1997</i>	<i>5.495.880\$00</i>
<i>Ano de 1998</i>	<i>5.505.200\$00</i>

Conforme consta do anexo n.º 1.

Além de outros custos, foram contabilizados na rubrica “Trabalhos especializados” e referem-se, segundo o contribuinte, a custos com: Certidões, transferências de cadáveres, coveiros, padres, pessoal que prepara os defuntos, irmandade e outros, mas não possui qualquer documento comprovativo dos mesmos.

No fim do mês é processado um documento interno destas despesas.

Junto em anexo n.º 2, um documento de um mês dos anos em causa.

Assim, os valores acima mencionados não vão ser considerados custos fiscais nos termos da alínea h) do artº 41 do CIRC, por remissão do art.º 31 do CIRS.

(...)

X – Direito de Audição — Fundamentação:

Notificado do projecto de relatório, conforme o previsto nos artºs 60º da LGT e 60º do RCPIT, o sujeito passivo exerceu o direito de audição por escrito, com entrada nesta D.F. em 26/03/01.

(...)

B) A Câmara e Junta de Freguesia, padres, sacristães, coveiros, irmandades, não emitiam documentos relativos aos montantes que recebiam - facto referido pela testemunha B.....

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão colocada no presente recurso já não é nova e é mesmo parcialmente coincidente com a que foi apreciada no âmbito do rec. n.º 0658/11, em que foi proferido acórdão datado de 05/07/2012.

No essencial, o que importa saber é se podem ser relevados os custos para efeitos de IRS/IRC, quando os mesmos apenas encontrem suporte em documentação interna do próprio contribuinte, sem que haja qualquer documento externo emitido pelo prestador do serviço e sem que o próprio documento interno permita identificar em concreto a que operações respeita, quer quanto ao prestador do serviço, quer quanto ao montante correspondente a cada transacção que esse mesmo documento interno incorpora.

Que as exigências de forma, e de prova, quanto aos documentos de suporte dos custos para efeitos de IRS/IRC divergem das mesmas exigências respeitantes ao IVA, em que o grau de exigência é elevado e depende da respectiva prova documental, é um dado adquirido, não estando essa distinção aqui em causa, apenas ficando por saber, assim, como já atrás se disse, se os meros documentos internos são suficientes para a prova efectiva da ocorrência dos custos, ainda que acompanhados de outros meios de prova.

Resulta do relatório da inspeção efectuada que não foram considerados como custos fiscais os valores de 5.495.880\$00, respeitantes ao ano de 1997, e de 5.505.200\$00, respeitantes ao ano de 1998,

por tais valores não se encontrarem devidamente documentados, nos termos do disposto nos artigos 31º do CIRS e 41º, n.º 1, alínea h) do CIRC, ambos na redacção em vigor à data.

E tais valores não foram relevados enquanto custos pela inspecção tributária uma vez que os mesmos apenas constavam de documentos elaborados pelo próprio impugnante, por referência aos diversos meses objecto da inspecção, e nos mesmos apenas estava inserido um valor global mensal referente a pagamentos a terceiros, sem qualquer discriminação por referência a cada uma das concretas operações, cfr. doc. de fls. 43 do apenso.

Disponha à data o artigo 41º, n.º 1, alínea h) do CIRC, aplicável ao caso dos autos por força da remissão constante do artigo 31º do CIRS, que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados, mesmo quando contabilizados como custos ou perda do exercício.

Também com interesse dispunha o artigo 23º, n.º 1 do CIRC que se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, enumerando de seguida nas diversas alíneas, e de modo exemplificativo, alguns dos custos ou perdas aos quais se deve atribuir relevância fiscal.

Tem sido a jurisprudência maioritária dos Tribunais Superiores, bem como da doutrina que se debruça sobre estas matérias, que o mero documento interno desacompanhado de provas adicionais que permitam concluir pela sua veracidade, não é idóneo à comprovação dos custos por parte do contribuinte que deles se pretende valer.

«A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afecta necessariamente, e em princípio, o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos.

Assim, a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efectuado.», cfr. M. FREITAS PEREIRA, in Parecer do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças com o n.º 3/92, de 6 de Janeiro de 1992, publicado na Ciência e Técnica Fiscal n.º 365, págs. 346 e 347.

«Com efeito, nos custos documentados presume-se a veracidade da despesa. Ao invés, nos gastos sem documento compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou tal despesa, não obstante a omissão ou insuficiência formal», cfr. TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, pág. 167.

Aplicando esta doutrina ao caso sub judice, podemos constatar que o recorrente não aportou aos autos quaisquer elementos probatórios, no momento próprio, que permitissem concluir diferentemente pela relevância de tais valores enquanto custos fiscalmente dedutíveis para efeitos de IRS.

Na verdade, a prova testemunhal produzida não aportou qualquer mais valia relativamente à questão de facto, uma vez que apesar de se ter relevado dessa mesma prova testemunhal o facto B) levado ao probatório, o mesmo não teve a virtualidade de se substituir aos necessários documentos externos em falta, uma vez que se tratou de um depoimento genérico que não concretiza nas suas diversas vertentes os valores dos “custos” constantes dos documentos internos.

E, não contendo tais documentos internos os elementos mínimos indispensáveis para que a AT os pudesse ter considerado para efeitos do artigo 23º do CIRC, naturalmente não se pode afirmar que a mesma tenha errado nas suas conclusões.

Se o próprio impugnante, com o auxílio do Tribunal, não logrou fazer a prova que permitisse retirar de tais documentos internos a relevância indispensável a poder considerar os “custos” aí descritos para efeitos fiscais, para efeitos de IRS, não se vê como poderia a AT realizar outras diligências, oficiosamente, que permitissem concluir tal como pretende o recorrente. De resto, nem vêm expressamente indicadas quais as diligências que poderiam ter sido efectuadas pela AT e se as mesmas deveriam ter ocorrido relativamente a pessoas, objectos ou documentos.

Ao contrário do que o recorrente sugere na sua conclusão I) (há um erro material na identificação das conclusões que não se corrigiu sob pena de se alterar a sua ordem tal como indicada pelo recorrente) a inspecção tributária no seu relatório não aceitou que “...em verdade, existiram as compras e as despesas na “praça” e que as mesmas foram do montante contabilizado...”.

A inspecção tributária limitou-se a, face à inexistência de documento externo, não aceitar os concretos valores constantes dos ditos documentos internos, pelo que, face a essa não aceitação de tais valores, incumbia ao recorrente a prova de que os mesmos eram reais e tinham sido efectivamente realizado.

E não existindo notícia de tal aceitação dos ditos valores por parte da inspecção tributária, não faz qualquer sentido esgrimir com a violação do princípio constitucional da justiça, uma vez que era ao próprio recorrente que incumbia a produção da prova em falta.

Do que fica exposto podemos, assim, concluir que não assiste razão ao recorrente ao invocar que a actuação da AT violou o disposto no artigo 50º do CPPT e 58º da LGT.

Efectivamente o teor dos seus documentos internos não contém elementos factuais suficientes para que a AT pudesse ter realizado o cruzamento de dados com a contabilidade de outros contribuintes, primeiro porque não se sabe a quem respeitavam os pagamentos declarados, nem quais os concretos montantes que foram entregues a cada pessoa individualmente considerada, etc. E o mesmo se passa relativamente aos documentos existentes na sua própria contabilidade. Dos referidos documentos internos não é possível relaciona-los com os documentos emitidos em forma legal, facturas e recibos, precisamente porque não se sabe a que operações respeitam, nem a que pessoas se referem, das que constam de tais facturas e recibos.

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal acordam, em conferência, negar provimento ao recurso com os fundamentos atrás expostos.

Custas pelo recorrente.

D.n.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Verba 28 da TGIS. Propriedade vertical. VPT a considerar.

Sumário:

- I — Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.*
- II — Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.*

Processo n.º 47/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 194/14.8BELLE

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Impugnante ou Recorrida) na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2012 e a dois prédios em regime de propriedade vertical, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), para efeitos da incidência daquele imposto, o valor patrimonial tributário (VPT) a considerar não é o resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, mas o VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art. 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art. 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio;

e) O art. 2.º n.º 4 do CIMI ressalva as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios;

f) Ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão do artigo 1.º, n.º 6 do CIS;

g) É precisamente o que acontece no caso objecto da sentença recorrida, pelo que, o que deve relevar, para efeitos de tributação de IS (verba 28 da TGIS e artigo 1.º do CIS), é o somatório do valor patrimonial tributário de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente;

h) Excedendo o referido somatório, o montante de € 1.000.000,00 como sucede no caso concreto, estavam reunidos os pressupostos definidos na norma de incidência;

i) E, a tal não obsta o facto de cada andar/divisão constar separadamente na inscrição matricial, e com os respectivos valores patrimoniais tributários, pois tal discriminação apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matrizes prediais constante do artigo 12.º do CIMI e na matéria regulada neste Código para a organização das matrizes;

j) A imposição de organizar desta forma as matrizes deve-se à necessidade de relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, cabe a cada uma das suas partes, as quais podem ser funcional e economicamente independentes;

k) Esta autonomização apenas se justifica porque no mesmo prédio pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, com ou sem arrendamento, o que é determinante nas regras da avaliação fiscal no âmbito do CIMI, face aos diferentes coeficientes de afectação previstos no art. 41.º desse código;

l) A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar, para efeitos de tributação da verba 28 da TGIS, como “prédio”, cada um dos andares/divisões susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total;

m) Pois, o que releva é antes o somatório dos valores patrimoniais de tais andares/divisões, atento o disposto nos artigos 1.º, n.º 1 e n.º 6 do CIS e artigo 2.º do CIMI;

n) Assim, os prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de sob os artigos 5151-A a V e 5152-A a V, composto cada um por 21 unidades susceptíveis de utilização independente, é subsumível à verba n.º 28 da TGIS, em virtude do seu valor patrimonial tributário total exceder o valor de € 1.000.000,00, previsto naquele normativo legal.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, mantendo-se as liquidações impugnadas [...].»

1.3 A Impugnante não contra alegou o recurso.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto, que enunciou as questões a dirimir como sendo as de saber «se integra o conceito de prédio com afectação habitacional previsto na verba 28 da Tabela Geral de imposto de Selo (IS) tal como foi aditado pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/12, o prédio constituído em propriedade global, ou cada um dos seus andares divisões susceptíveis de utilização independente, tal como consta da matriz» e «se, assim, é legal fazer incidir imposto de selo relativo a 2012, tomando por referência o somatório dos valores patrimoniais de tais andares ou fracções», emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação ⁽¹⁾:

«[A] sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da T.G.I.S., e da alteração do artigo 1.º do CIS, efectuada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que tipificou nomeadamente o seguinte:

- “Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI: (...) 28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1% (...)

No artigo 67.º, n.º 2 do Código do I.S., dispôs-se que “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”.

Sendo assim claramente de recorrer ao C.I.M.I. para a integração do conceito de prédio que não consta desse código, verifica-se que neste se encontra definido prédio como “toda a fracção de território abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotadas de autonomia económica em relação

ao terreno em que se encontram implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial” (artigo 2.º n.º 1).

Ora, este “dá-nos um conceito fiscal de prédio alargado que se afasta, portanto, do conceito civil”¹ [1 Nuno Sá Gomes, *Tributação do Património*, Almedina, 2005, p. 124-127], previsto no art 204.º n.º 2 do C. Civil e que coincide com o de coisas imóveis, tal como previsto neste dispositivo nos seus n.ºs 1 e 3.

No dito conceito se enquadram as unidades de alojamento constituídas no regime de empreendimento turístico que, aliás, com as fracções autónomas constituídas em propriedade horizontal têm similitude² [2 Fernanda Paula Oliveira, Maria José C. Neves, Dulce Lopes e Fernanda Maçãs, *Urbanização e Edificação Comentado*, Almedina, 2011, p. 70 referem tal similitude com reflexo no registo predial em que é efectuada em ambas as situações uma inscrição em dependência, a qual no que respeita ao empreendimento turístico é para além da genérica, distinta para cada unidade de alojamento ou apartamento e ainda quanto às fracções temporais do direito de habitação periódica, a qual é subordinada à descrição da unidade de alojamento (cfr. art. 81.º do Código do Registo Predial)], e relativamente às quais foi expressamente previsto que para efeitos do CIMI, “cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio” (art. 2.º n.º 7).

Aliás, tendo as ditas unidades de alojamento sido descritas nas matrizes autonomamente, e com a indicação do respectivo valor, de acordo com o artigo 12.º, n.º 3 do C.I.M.I.: “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário”, é o mesmo que importa considerar para efeitos de I.S.

Também o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) já se pronunciou sobre as questões controvertidas, nomeadamente, em sentença proferida a 20-10-13, no processo 50/2013, cujo texto se encontra acessível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?listPage=21>, tendo entendido existir então inscrição na matriz de vários prédios em propriedade vertical, não é possível liquidar o I.S. pelo somatório do V.P.T. das “partes, andares ou divisões”, como não é possível liquidar o respectivo I.M.I. dessa forma.

Não se pode deixar de concordar com este entendimento que faz prevalecer a verdade material sobre a realidade jurídico-formal, de acordo como o artigo 11.º, n.º 3, da L.G.T.

Acresce que a indagação efectuada sobre a ratio legis subjacente à regra da verba 28 da T.G.I.S., introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, em obediência ao disposto no artigo 9.º do Código Civil, apenas permite concluir assentar a mesma em princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, e fazer-se incidir a nova taxa especial sobre as «casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros» - assim, discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, 1 série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012»

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar que, no ano de 2012, para efeitos da incidência da verba 28.1 da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, deve considerar-se o VPT de cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ainda que não sujeitos ao regime da propriedade horizontal, ou se, pelo contrário, o valor a considerar é o da soma dos VPT desses andares ou divisões.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão da causa, de acordo com as diversas soluções plausíveis de direito, julgo provados os seguintes factos, com atinência aos meios de prova respectivos:

1. A....., LDA., é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana de sob o artigo 5.151, composto por 21 unidades susceptíveis de utilização independente que, na matriz, receberam a identificação compreendida entre a letra A e V - cfr. fls. 114-236 e 32-44 dos autos.

2. Este prédio integra-se no empreendimento “B.....” -facto admitido por acordo e fls. 48 dos autos.

3. Em 6 de Novembro de 2013, a Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tinha, no que ora interessa, o seguinte teor:

“(..)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total com Andares ou Div. Susc. de Utiliz. Independente

Descrição: Prédio urbano, denominado por “.....”, destinado a habitação, composto por bloco A e E - Edifício C, com rés-do-chão, 1.º, 2.º e 3.º andares.

N.º de pisos do artigo: 4

N.º de andares ou divisões com utiliz. independente: 21

Valor patrimonial total: € 2.494.260,00

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: A

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 64.050,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: B

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 64.530,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: C

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 60.080,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: D

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 94.050,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: E

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 92.910,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: F

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 74.830,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: G

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 77.830,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: H

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 75.830,00

Avaliada em: 2013/03/18

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: I

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 41.450,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: J

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 61.370,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: L

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 60.990,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: M

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 59.280,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: N

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 62.880,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: O

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 76.080,00

Avaliada em: 2013/03/28

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: P

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 42.220,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: Q

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 62.020,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: R

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 62.880,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: S

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: € 86.920,00

Avaliada em: 2013/03/18

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: T

(...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE* Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: 111.910,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: U

(...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE* Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: € 87.220,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: V

(...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE* Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: € 76,130,00

Avaliada em: 2013/03/18

(...)” - cfr. fls. 32-44 dos autos.

4. Em 14 de Julho de 2014, foram emitidas as liquidações de Imposto de Selo relativas ao prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de sob 5151-A a V, ao ano de 2012 e a cada uma das referidas divisões independentes – actos impugnados –, que deram origem aos documentos de cobrança com os n.ºs 2013.003820160 a 2013.003820180, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm a seguinte menção: “Valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: 1.494.260,00” – cfr. fls. 70-90 dos autos.

5. A....., LDA., é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana de sob o artigo 5.152, composto por 21 unidades susceptíveis de utilização independente que, na matriz, receberam a identificação compreendida entre a letra A e V – cfr. fls. 91-113 e 20-31 dos autos.

6. Este prédio integra-se no empreendimento “B.....” - facto admitido por acordo e fls. 48 dos autos.

7. Em 6 de Novembro de 2013, a Caderneta Predial Urbana do prédio referido em 1., que aqui se dá por integralmente reproduzida, tinha, no que ora interessa, o seguinte teor:

“(...)

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total com Andares ou Div. Susc. de Utiliz. Independente

Descrição: Prédio urbano, denominado por “.....”, destinado a habitação, composto por bloco A e B – Edifício D, com rés-do-chão, 1.º, 2.º e 3.º andares.

N.º de pisos do artigo: 4

N.º de andares ou divisões com utiliz. independente: 21

Valor patrimonial total: € 1.698.580,00

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: A

(...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE* Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: € 74.830,00

Avaliada em: 2013/03/05

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: B

(...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE* Afectação:

Habitação

(...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*

Valor patrimonial actual: € 76.540,00

Avaliada em: 2013/03/05

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: C

- (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 71.130,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: D
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 108.220,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: E
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 104.630,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: F
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 76.750,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: G
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 87.430,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: H
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 79.600,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: I
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 43.010,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: J
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 65.300,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: L
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 64.320,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)

- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: M*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 57.870,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: N*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 70.670,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: O*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 81.180,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: P*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 45.760,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: Q*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 64.050,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: R*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 62.880,00
Avaliada em: 2023/03/18
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: S*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 70.670,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: T*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 117.470,00
Avaliada em: 2013/03/05
 (...)
- ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: U*
 (...) *ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afecção:*
Habitação
 (...) *DADOS DE AVALIAÇÃO*
Valor patrimonial actual: € 152.880,00
Avaliada em: 2013/03/05

(...)

ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE: V

(...) ELEMENTOS DO ANDAR OU DIVISÃO COM UTILIZAÇÃO INDEPENDENTE Afectação:

Habituação

(...) DADOS DE AVALIAÇÃO

Valor patrimonial actual: € 81.390,00

Avaliada em: 2013/03/05

(...)

- cfr. fls. 20-32 dos autos.

8. Em 14 de Julho de 2014, foram emitidas as liquidações de Imposto de Selo relativas ao prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de sob 5152-A a V, ao ano de 2012 e a cada uma das referidas divisões independentes – actos impugnados –, que deram origem aos documentos de cobrança com os nos 2013.003819731 a 2013.00389751, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidas e que, no que ora interessa, têm a seguinte menção: “Valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: 1.698.580,00” – cfr. fls. 49-69 dos autos.

9. A....., LDA., efectuou o pagamento das liquidações identificadas nos pontos 4 e 8 – cfr. fls. 70-90 e 49-69 dos autos».

2.2 DE DIREITO

2.1.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Na presente impugnação judicial está em causa a legalidade de acto de liquidação de Imposto de Selo efectuado relativamente ao ano de 2012 e a dois prédios de que a Impugnante é proprietária. Na petição inicial, foi pedido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que anulasse aquele acto com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, na óptica da Impugnante, para efeitos de incidência em IS pela verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral (verba que foi aditada pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a AT não pode considerar, como considerou, o VPT resultante da soma dos VPT dos andares ou divisões susceptíveis de utilização autónoma e que têm afectação habitacional, mas apenas o VPT de cada um deles, que foi determinado separadamente.

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação de IS. O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé considerou que nenhuma das diferentes divisões independentes tinha VPT superior a € 1.000.000,00 (variando entre os € 41.450,00 e os € 151.880,00), motivo por que nenhuma delas pode subsumir-se à previsão da norma de incidência, que exige, não só a afectação habitacional, mas também que o VPT exceda o milhão de euros. Isto, em síntese, porque o VPT a utilizar deve ser o utilizado para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), como resulta do disposto no art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto de Selo (CIS).

A Fazenda Pública discorda do assim decidido e mantém que as liquidações impugnadas respeitam a lei, uma vez que «sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão do artigo 1.º, n.º 6 do CIS», motivo por que «o que deve relevar, para efeitos de tributação de IS (verba 28 da TGIS e artigo 1.º do CIS), é o somatório do valor patrimonial tributário de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente».

Assim, a questão a dirimir no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento por considerar que as liquidações impugnadas, efectuadas ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, padecem de ilegalidade por não poder a mencionada verba ser interpretada no sentido ser aplicável a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total ou vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, valor que não é atingido por nenhum dos ditos andares ou partes considerado isoladamente.

Dito de outro modo, a questão é a de saber se um prédio constituído em propriedade total ou vertical, mas com andares ou divisões com utilizações independentes, é um “prédio com afectação habitacional” para definir a incidência objectiva do (novo) imposto sobre a propriedade criado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

2.2.2 DA INCIDÊNCIA OBJECTIVA PREVISTA NA VERBA 28.1 DA TABELA GERAL DO IMPOSTO DE SELO (NA REDACÇÃO DA LEI n.º 55-A/2012)

Apesar de ser a primeira vez que a questão que é colocada a este Supremo Tribunal Administrativo ⁽²⁾, existe já uma vasta jurisprudência arbitral sobre a mesma ⁽³⁾. Porque concordamos com essa jurisprudência, vamos limitar-nos a segui-la de perto.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o art. 1.º do Código do Imposto do Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a Verba 28, criando uma nova realidade sujeita a imposto, consubstanciada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Como tem vindo a dizer este Supremo Tribunal Administrativo, «O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu,

nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido – como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD –, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades» (4).

Como ficou dito na decisão do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD de 29 de Abril de 2015, proferida no processo n.º 724/2014-T (5), que passamos a citar, permitindo-nos apenas retirar os n.ºs a que foi sujeita a respectiva fundamentação:

«Consultado o CIMI verifica-se que o seu artigo 6º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (...)

Daqui podemos concluir que, na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

(...)

Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o Código do IMI».

Ou seja, tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, ao presente tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.

Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Pelo que, o IS, no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, só poderia incidir em determinada fracção se esta, eventualmente, tivesse um VPT superior a € 1.000.000,00.

E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela ATA.

Com efeito, esta (ATA) também emitiu notas de liquidação individualizadas, referentes a cada uma das fracções susceptíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas fracções, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si.

Todavia, olvidou a ATA que não poderia, em virtude do enquadramento previamente vertido, proceder ao somatório dos VPTs individuais das fracções previamente mencionadas, almejando um valor que já caísse na base de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Isto quando o próprio legislador estabeleceu uma regra diferente no âmbito do Código do IMI que, tal como previamente referido, é o Código aplicável às matérias não reguladas no Código do IS, no que se refere à Verba n.º 28 da TGIS.

Resumindo, o critério estabelecido pela ATA, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de que o prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, aos olhos do presente tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de IS.

Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela ATA viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, e, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

Paralelamente, note-se que o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI não efectua qualquer distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical.

Como tal, e uma vez que se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto, a ATA não pode tratar situações materialmente iguais de forma diferente.

A este respeito, veja-se aquilo que foi dito a propósito deste tema na Decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 132/2013-T, de 16 de Dezembro, cujo entendimento o presente tribunal acolhe.

“Com efeito, não faz sentido distinguir na lei aquilo que a própria lei não distingue (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*).

Acresce que distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma «inovação» sem um suporte legal associado, até porque, como se tem aqui afirmado, nada denuncia, nem na verba n.º 28, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação.

Note-se, exemplarmente, o que diz o artigo 12.º, n.º 3, do CIMI: cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.

O critério uniforme que se impõe é, assim, o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afectação habitacional, possua um VPT superior a € 1.000.000,00.

Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o VPT global do prédio em causa, como pretendia a ora requerida, não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS.

(...)

Acresce, ainda, que admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico e atentatórios dos objectivos que o legislador dizia ter para aditar a verba n.º 28. A título exemplificativo, suponha-se a seguinte hipótese, que parece plausível à luz da interpretação que foi feita pela ora requerida: um cidadão que é proprietário de um prédio constituído em propriedade total destinado a habitação, sendo o valor global das unidades autónomas igual ou superior a € 1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a € 1.000.000,00, sujeita-se a uma tributação anual de 1% desse valor (como sucede na situação em análise); já um outro cidadão que detenha um prédio com as mesmas exactas características do anterior mas que tenha sido constituído em propriedade horizontal, sendo, igualmente, o valor global das fracções autónomas igual ou superior a € 1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a € 1.000.000,00, não será sujeito a tributação nos termos da mencionada verba n.º 28.

Por outro lado, poder-se-ia perguntar: se tais fracções têm o mesmo proprietário, por que é que não faz sentido agregar, para efeitos de tributação, os respectivos VPTs? A resposta pode ser ilustrada através de uma outra hipótese: um cidadão que é proprietário de um prédio em propriedade horizontal, em que cada uma das suas 20 fracções possui um VPT inferior a € 1.000.000,00, seria sujeito a tributação se – caso se admitisse tal agregação – o VPT global ultrapassasse aquele valor; já um outro cidadão com idênticas 20 fracções distribuídas por 5, 10 ou 20 prédios não estaria sujeito a qualquer tributação nos termos da referida verba n.º 28.

Se esta linha de raciocínio faz sentido – justificando-se, portanto, a não agregação dos VPTs das fracções de prédios em propriedade horizontal –, não se vê razão plausível para que a mesma não seja aplicada às unidades autónomas de prédios em propriedade total.

Observando, agora, o caso em análise, constata-se que os VPTs dos andares (unidades autónomas) do prédio com afectação habitacional variam entre (...), pelo que qualquer um deles é inferior a € 1.000.000,00.

Daqui se conclui, em resultado do que foi referido, que sobre os mesmos não pode incidir o IS a que se refere a verba n.º 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação impugnados pelo requerente”.

Um último ponto que interessa destacar (não obstante o prévio enquadramento ser bastante para reconhecer a ilegalidade dos actos de liquidação praticados pela ATA), assenta no entendimento preconizado, quer pelo legislador quer pelo próprio governo, aquando do aditamento da Verba n.º 28 à TGIS.

A este respeito, foquemo-nos agora na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 48/2013-T, de 9 de Outubro, que analisa, de forma extensiva, os objectivos subjacentes ao aditamento da aludida verba.

“A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, não tem qualquer preâmbulo, daí que da mesma não é possível retirar a intenção do legislador.

Tal lei da Assembleia da República teve origem na proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), a qual, na exposição de motivos fala na introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Na exposição de motivos da referida proposta de lei, é dito que, «estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa».

Nessa exposição de motivos é ainda dito que, além do agravamento da tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, é criada uma taxa em sede de imposto do selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Ou seja, em tal exposição de motivos, também não é clarificado o que se entende por prédios urbanos com afectação habitacional.

Na sua intervenção na Assembleia da República, na apresentação e discussão da referida proposta de lei, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou o seguinte:

«O Governo elegeu como princípio prioritário da sua política fiscal a equidade social. Esta é ainda mais importante em tempos de rigor como forma de garantir a justa repartição do esforço fiscal.

No período exigente que o país atravessa, durante o qual se encontra obrigado a cumprir o programa de assistência económica e financeira, torna-se ainda mais premente afirmar o princípio da equidade. Não podem ser sempre os mesmos – os trabalhadores por conta de outrem e os pensionistas –, a suportar os encargos fiscais.

Para que o sistema fiscal seja mais justo é decisivo promover o alargamento da base tributável exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e protegendo dessa forma as famílias portuguesas com menores rendimentos.

Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os tipos de rendimentos abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional.

Finalmente, para que o sistema fiscal seja mais equitativo, é crucial que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva, conferindo à administração tributária poderes reforçados para controlar e fiscalizar as situações de fraude e evasões fiscais.

Neste sentido o Governo apresenta, hoje, um conjunto de medidas que reforçam efectivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de sectores da sociedade portuguesa.

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre rendimentos de capital e sobre as mais-valias mobiliárias e o reforço das regras de combate à fraude e evasão fiscais.

Em primeiro lugar o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013».

De seguida, cumpre reunir as conclusões que permitam, sem margem para dúvidas, decidir sobre o tema em discussão (ou seja se, para efeitos da aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, nos casos em que um prédio com várias fracções autónomas, susceptíveis de utilização independente, não se encontre constituído em propriedade horizontal, o VPT relevante é apurado mediante o somatório dos VPTs individuais, ou, alternativamente, é individualmente considerado).

Neste sentido, refira-se, em primeiro lugar, que a presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”.

Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”.

Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).

Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.

De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...]fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência».

Foi também neste sentido que decidiu a sentença recorrida que, assim, nenhuma censura merece.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.

II - Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – Francisco Rothes (relator) – Aragão Seia – Casimiro Gonçalves.

(¹) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(²) A questão que a este Tribunal mais se tem colocado relativamente à verba 28.1 da TGIS é a que se refere a saber se os terrenos para construção são subsumíveis no conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, para definir a incidência objectiva do (novo) imposto sobre a propriedade criado pela Lei n.º 55-A/2012.

(³) Que pode ser consultada em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

(⁴) Cfr. o acórdão de 9 de Abril de 2014, proferido no processo n.º 1870/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiscac/2014/32220.pdf>), págs. 1504 a 1509, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f6fd29ac6d6ebaf380257cc30030891a>.

(⁵) Decisão disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=724%2F2014&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=654

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.**Assunto:**

Contra-ordenação fiscal. Recurso. Legitimidade. Fazenda Pública. Competência por conexão. Apensação. Processo. Cúmulo material. Cúmulo jurídico.

Sumário:

- I — Assiste legitimidade à Fazenda Pública para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas;*
- II — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal;*
- III — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.*
- IV — A aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, consequentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT.*

Processo n.º 70/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel), datado de 18/11/2014, que determinou a apensação dos autos n.º 925/14.6 a estes autos, e da sentença do mesmo TAF, datada de 17/12/2014, que julgou procedente o recurso interposto por A....., LDA, contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, de aplicação de coima.

Alegou, tendo concluído como se segue, quanto ao primeiro recurso:

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contraordenação que lhe foram distribuídos, da mesma recorrente, o que resultou na apensação de 1 processo de contraordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Este Tribunal tem conhecimento que lhe foi distribuído o processo de recurso de contra-ordenação n.º 925/14.6BEPNF instaurado pela mesma recorrente. Esse recurso é legal, tempestivo e obedece às exigências legais, pelo que admito liminarmente esse recurso (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1 do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos (arts. 25º e 29º do CPP)”, determinando consequentemente, a apensação de 1 processo a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda

Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

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

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

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

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

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

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

I. A decisão subjacente, o duto despacho a quo, de apensação de 1 processo de contraordenação distribuído ao Meritíssimo Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

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

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

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

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

P. Quanto à conexão subjectiva que sustentou a opção do Meritíssimo Juiz a quo, salvaguarda-se que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo

determinado no art. 24º, a todos os crimes cometidos na área de uma mesma comarca, da competência de diferentes tribunais dessa área, mas não prescinde, salvo melhor opinião, dos critérios de conexão processual subjectiva do art. 24º, sob pena de essa taxatividade perder toda a razão de ser, e se permitir mais, quando os crimes são do conhecimento de dois ou mais tribunais, com sede na mesma comarca, do que quando a apreciação da ocorrência de mais do que um crime cometido pelo mesmo agente é da competência do mesmo tribunal.

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 2 processos de contraordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 2 recursos dos processos de contraordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

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

A este recurso respondeu o Ministério Público junto do TAF de Penafiel, formulando as seguintes conclusões:

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

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

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que “A decisão subjacente ao douto despacho a quo, de apensação de 1 processo de contraordenação.../... aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.” (sic conclusão I.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

14ª - Pretendendo o R. “.../... que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 2 recursos dos processos de contra-ordenação.” (sic parte final da conclusão U.), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos art.s 25º e 29º do CPP.

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

16ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, a douta decisão recorrida deve ser confirmada.

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

Assim decidindo farão os/as Venerandos/as Conselheiros/as JUSTIÇA.

Relativamente ao recurso interposto da decisão final, a recorrente Fazenda Pública apresentou as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douta decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pela arguida, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e do processo apensado por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douta Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes

tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)...”,

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO - cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88 e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processo apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1º instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo*, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art.º 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a levar-se a sua falta, o que não se concede, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO.

L. A arguida/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações em nenhum dos recursos apresentados, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, n.º 1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP.*” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in *www.dgsi.pt*.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do **cúmulo jurídico** no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “*aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada*”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal *a quo*, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

Termos em que, deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências.

Respondeu o Ministério Público no TAF de Penafiel, tendo concluído:

1ª - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta decisão posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito,” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,” (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d) os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda (d) o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT,” (sic).

2ª - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (nº. 1, do artº 83º do RGIT e artº 73º, nº. 2 do RGIMOS, aplicável *ex vi* alínea b) do artº. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da/o requerida/o e judicialmente determinada/o subida imediata e efeito suspensivo, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julgam-se adequados os fixados regime de subida e efeito.

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)º art. 63º do RGIT, .../... não abarca,.../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I.).

4ª - Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão *sub judice*, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado artº. 63º, do RGIT, - alínea d), do respectivo nº. 1 -, por não conterem as decisões administrativas em causa todos os **requisitos legais**, especificamente, por das mesmas, “apesar de se encontrarem em concurso,” não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material,” bem como a “afetir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª - A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do artº 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do nº. 1 do citado pelo/a R. artº 79º do RGIT cujos requisitos,

face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coima em questão.

6ª - Ao contrário do alegado pelo/a R. “*A falta de aplicação do regime do concurso.../... constitui um requisito legal da decisão*” e consubstancia a apontada nulidade insuprível, e não “*uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados,*” (cfr. conclusão **K.**), como pretende o/a R..

7ª - Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douda decisão recorrida viola o “*princípio da separação de poderes*”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão - como resulta da sintomática invocação do disposto nos art.ºs 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

8ª - Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “*nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir da existência de eventual contra-ordenação continuada”*” (sic), nem por que razão o “*preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RCCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT,*” (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

9ª - Remata paradoxalmente o/a R. que “*nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP... ”, .../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP),*” (sic conclusão **X.**), tanto mais quanto, em recurso que anteriormente apresentou e ao qual aliás faz referência na conclusão **F.** discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25º, consubstanciando as presentes **ALEGACÕES de RECURSO**, nessa medida, verdadeiro *venire contra factum proprium*.

10ª - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz *a quo* que as decisões de aplicação das coimas em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no art.º 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.

11ª - Concluindo a final o/a R. “*que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, .../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.*” (sic conclusão **BB.**), mais se dirá, por um lado que, verificando-se conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de *per si*, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição; e por outro lado, que a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias, expressamente previstas na lei, não carece evidentemente de ser suscitada pelo arguido/recorrente.

12ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada/mantida.

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

A arguida não contra-alegou em qualquer um dos recursos.

O Ministério Público neste STA, notificado, pronunciou-se pela manutenção do despacho que ordenou a apensação das contraordenações e pela revogação da decisão recorrida, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância para serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida. No essencial o Ministério Público entendeu que ainda que se considere que compete à entidade administrativa a realização do cúmulo material do concurso de contra-ordenações, não há fundamento legal para considerar que as decisões padecem do vício de nulidade insuprível.

Cumpre decidir.

O despacho recorrido, datado de 18/11/2014, que ordenou a apensação de ambos os recursos de contraordenação, tem o seguinte teor:

“Este Tribunal tem conhecimento que lhe foi distribuído o processo de recurso de contra-ordenação n.º 925/14.6BEPNF instaurado pela mesma recorrente. Esse recurso é legal, tempestivo e obedece às exigências legais, pelo que admito liminarmente esse recurso (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1 do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos (arts. 25º e 29º do CPP)”.

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

A) Os processos foram autuados em 11/11/2013;

- B) As infracções foram praticadas em 02/11/2009 e 04/01/2010;
 C) As decisões de aplicação da coima destes autos e do processo apenso foram proferidas em 01/01/2014;
 D) Nenhuma das decisões proferidas procede à realização de cúmulo material das coimas;
 E) A notificação das decisões de aplicação das coimas têm o teor constante de fls. 59 do apenso e de 36 destes autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer de ambos os recursos que nos vêm dirigidos.

As várias questões versadas em ambos os recursos já foram tratadas por diversas vezes por este Supremo Tribunal, sempre com o mesmo sentido uniforme, tendo-se concluído pelo acerto da decisão de apensação dos recursos de contraordenação, ainda que com fundamento no elemento subectivo, e pelo erro da anulação da decisão de aplicação da coima pelo facto de a AT não ter efectuado o cúmulo material das coimas.

Quanto ao primeiro recurso escreveu-se, entre outros, no acórdão datado de 17/06/2015, recurso n.º 0137/15:

“A Fazenda Pública suscita em primeiro lugar a sua legitimidade para deduzir o presente recurso e pede que o mesmo seja admitido ao abrigo do disposto no artigo 73.º, n.º 2 do RGIMOS, por se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito.

Dispõe o artigo 83.º do RGIT, sob a epígrafe “Recurso da sentença”:

1 - O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, exceto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

2 - Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

3 - O recurso é interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência do julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença.

Por sua vez, dispõe o artigo 73.º do RGIMOS, aplicável por força do disposto no artigo 3º, alínea b) do RGIT, sob a epígrafe “Decisões judiciais que admitem recurso”:

1 - Pode recorrer-se para a Relação da sentença ou do despacho judicial proferidos nos termos do artigo 64.º quando:

a) For aplicada ao arguido uma coima superior a (euro) 249,40;

b) A condenação do arguido abranger sanções acessórias;

c) O arguido for absolvido ou o processo for arquivado em casos em que a autoridade administrativa tenha aplicado uma coima superior a (euro) 249,40 ou em que tal coima tenha sido reclamada pelo Ministério Público;

d) A impugnação judicial for rejeitada;

e) O tribunal decidir através de despacho não obstante o recorrente se ter oposto a tal.

2 - Para além dos casos enunciados no número anterior, poderá a relação, a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

3 - Se a sentença ou o despacho recorrido são relativos a várias infracções ou a vários arguidos e se apenas quanto a alguma das infracções ou a algum dos arguidos se verificam os pressupostos necessários, o recurso subirá com esses limites.

Como bem se depreende da leitura das alegações apresentadas pela recorrente Fazenda Pública, a mesma insurge-se não contra a sentença que foi proferida nos presentes autos, mas antes contra o despacho, em sede liminar, que ordenou a apensação dos vários processos (12) em que a identidade do infractor era a mesma, em razão da competência por conexão determinada pela identidade do infractor.

A Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2013, veio introduzir uma alteração àquele artigo 83º do RGIT, permitindo também ao Representante da Fazenda Pública deduzir recurso das sentenças proferidas no âmbito dos processos de impugnação judicial intentados contra a decisão punitiva de infracções tributárias, regime este que se aplica à concreta situação dos autos por força do disposto no artigo 18º da Lei n.º 25/2006, de 30/06.

Sendo, por sua vez, o Regime Jurídico do Ilícito de Mera Ordenação Social, o regime subsidiário do RGIT, nos termos do disposto no artigo 3º, alínea b), e tendo sido intenção do legislador a equiparação dos direitos de recurso da Fazenda Pública àqueles que já anteriormente detinham tais direitos, o arguido e o Ministério Público, também, agora, se impõe que se lhe reconheça o direito ao recurso nos termos do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS, quando esteja em causa a melhoria da aplicação do direito ou a promoção da uniformidade da jurisprudência.

E a isso, nem sequer obsta que estejamos perante um despacho da natureza deste de que agora cuidamos (e não de uma sentença), uma vez que o mesmo é determinante para o ulterior prosseguimento do processo, podendo mesmo vir a condicionar a decisão final a adoptar pelo juiz, obrigando-o

a imprimir-lhe um sentido diferente daquele a que chegaria caso não tivesse sido proferido o despacho impugnado.

Na verdade, a apensação de processos, por motivo de conexão, tal como dispõe o artigo 30º do Código de Processo Penal [as normas do Código Processo Penal são aplicáveis ao caso dos autos por força do disposto no artigo 3º, alínea b) do RGIT (Lei 15/2001, de 05/06) e 41º, n.º 1 do RGIMOS (DL n.º 433/82, de 27/10)], pode sempre vir a considerar-se inconveniente e, nessa medida, podem os diversos intervenientes processuais reagir contra a mesma invocando que lhes causa prejuízos pessoais ou ao Estado, como é o caso dos autos.

E, a não se admitir o recurso imediato de tal despacho -que ordenou a apensação por conexão- poderíamos deparar-nos com uma situação de facto lesivo consumado, cujo recurso da sentença poderia nunca ser suficiente para alcançar a sua reparação.

Temos, assim, que concluir pela legitimidade da Fazenda Pública para recorrer do despacho agora posto em crise.

Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS.

A questão que importa dilucidar, posto que temos assente a legitimidade da recorrente e o modo de subida do recurso, restrito ao caso concreto, passa por saber se:

no momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor; ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, se o juiz deve ou não ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal.

A Fazenda Pública entende que o despacho proferido pelo Sr. Juiz a quo é ilegal porque viola o disposto nos artigos 24º e 25º do CPP, uma vez que não se verificam as condições legalmente previstas para a competência por conexão objectiva e subjetiva, o Ministério Público, por sua vez, insurge-se contra este recurso porque entende que a recorrente interpreta o disposto naquele artigo 25º com um sentido não admitido pelo texto da lei.

Vejam, então.

Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;
- b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;
- c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em participação;
- d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em participação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou
- e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.

2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29.º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, “... antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela acrescem — quando não mesmo se sobrepõem — razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente).”, cfr. Jorge Figueiredo Dias, *Direito Processual Penal*, primeiro volume, pág. 347.

Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, I, págs. 193 e 194 que: “O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um

processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina exceções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e conseqüentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que não-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se conseqüentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77.º do CP)”.
 No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: “A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados, em certas situações previstas nos artigos 24.º e 25.º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente”.

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, as razões determinantes para a competência por conexão parecem não encontrar guarida no disposto no artigo 24º (as regras e princípios contidos em tal norma não foram invocados como fundamento para a prolação do despacho recorrido), não é menos certo que são acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Como bem refere o Ministério Público na resposta ao presente recurso, a situação de conexão prevista no artigo 25º do CPP acresce àquelas que se encontram previstas no artigo 24º do mesmo código, não estando dependente da verificação das mesmas, nem se destinando a concretiza-las.

A expressão usada pelo legislador no artigo 25º é clara no sentido de configurar a conexão subjectiva como um tipo de conexão diferente das situações de conexão objectiva previstas no artigo 24º e sendo mesmo independente destas situações, de resto esta é a única interpretação destes preceitos legais autorizada pelo artigo 9º, n.º 2 do Código Civil.

Portanto, seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr: artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios — no mesmo sentido já decidiu este Supremo Tribunal nos acórdãos datados de 04-03-2015, recurso n.º 1396/14 e de 11-03-2015, recursos n.ºs. 1398/14, 1557/14 e 74/15.

Concluimos, assim, que bem andou o Sr. Juiz a quo em ordenar a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor.”

Por sua vez, as questões colocadas no recurso da decisão final já foram tratadas neste Supremo Tribunal, no acórdão datado de 17/06/2015, rec. n.º 369/15, não havendo agora razão para divergir do aí decidido, pelo que, seguir-se-á de perto o que aí se deixou escrito, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando também a falta de pagamento de IUC do ano de 2009 de veículo propriedade da infractora.

“3.1. *Em apreciação da dita questão prévia e apelando ao disposto no art. 79º n.º 1, alínea b) e n.º 2, bem como no art. 63º, n1, alínea d) e n.ºs. 3 e 5, ambos do RGIT, a sentença (rectius, despacho proferido nos termos do n.º 2 do art. 64º do RGCO) considerou o seguinte:*

«... a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contraordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos do disposto nos arts. 25º, 28º e 29º, do Código de Processo Penal (CPP), aplicável subsidiariamente por força do disposto nos arts. 3º, alínea b), do RGIT e 41º, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS), e aí aferir a existência de eventual contraordenação continuada ou do concurso de contraordenações e decidir pela aplicação, respetivamente, duma única coima, cf. arts. 30º e 79º, do Código Penal (CP), 3º, alínea b) do RGIT e 32º do RGIMOS, ou duma coima por cada infração em concurso e neste caso realizar posteriormente o cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única, cf. art. 77º, n.º 1, do CP, mas apenas na parte em que determina a aplicação duma coima única, porquanto o art. 77º prevê o cúmulo jurídico das penas, regime expressamente afastado pelo art. 25º do RGIT.

Ora, tais procedimentos e operações não constam da decisão da coima aplicada à recorrente, o que determina a sua nulidade, nos termos do art. 63º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT, por não conterem todos os requisitos legais da sua aplicação.

A nulidade da decisão de aplicação da coima determina a anulação dos ulteriores termos do processo e a remessa dos autos à Autoridade Tributária e Aduaneira para sanar a nulidade («Em processo judicial de contra-ordenação tributária, a declaração de “nulidade insuprível” acarreta o aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos, nos termos da lei, e necessariamente, a remessa do processo à Autoridade Tributária, para possível sanção da nulidade e eventual renovação do acto sancionatório» - Acórdão de 04/02/2009, da 2ª secção do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º 729/08, disponível em www.dgsi.pt).

Fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela recorrente.»

3.2. *A sentença julgou, portanto, procedente o recurso, declarando nula, por falta de requisitos legais da decisão, a decisão administrativa de aplicação de coima (aplicada neste processo), por, apesar de a autoridade administrativa ter conhecimento, à data da decisão, da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, não ter, ainda assim, procedido à realização do cúmulo material (embora as infracções estivessem em concurso), nem delas constarem os procedimentos e operações relativos à instauração de um único processo de contra-ordenação, ou à apensação dos processos que, instaurados autonomamente, se encontrassem na mesma fase.*

Decisão de que a recorrente Fazenda Pública discorda.

Invocando, desde logo, o disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), por entender que o recurso é «manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito» ou «à promoção da uniformidade da jurisprudência».

Na tese da recorrente (cfr. Conclusões G a I) a sentença padece do vício de erro de direito que impõe a «uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância», uma vez que, por um lado, as nulidades insupríveis previstas no art. 63º do RGCO são taxativas e nelas não está compreendido o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações, por outro lado, a imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia violação do princípio da separação de poderes e, finalmente, também não se mostra aplicável em sede de contra-ordenações tributárias o disposto nos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

Esta alegação da Fazenda Pública (admissibilidade do recurso ao abrigo do citado n.º 2 do art. 73º do RGCO) é, contudo, despicienda.

Na verdade, resulta dos próprios termos dos autos (cfr. fls. 23) que a sra. juíza determinou a apensação de vários processos de impugnação de decisão de aplicação de coima interpostos pela recorrida e que se encontravam pendentes no tribunal, exarando no despacho de fls. 87, ao apreciar

a admissão do recurso para este STA, que o valor global das coimas aplicadas nos ditos processos apensados é superior a 1.250,01 Euros.

E, assim, como bem pondera o MP, sendo a decisão recorrível ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 83º do RGIT, não se coloca a questão da admissibilidade do recurso ao abrigo do disposto no apontado n.º 1 do art. 73º do RGCO, aplicável subsidiariamente.

4. Importa, pois, apreciar as demais questões suscitadas.

4.1. Conforme resulta dos autos, por despacho proferido em 13/10/2014 (a fls. 23/24) a Mma. Juíza admitiu o recurso da presente decisão administrativa de aplicação de coima e constatando que também lhe tinham sido distribuídos outros recursos de contra-ordenação deduzidos pelo mesmo arguido, igualmente admitiu liminarmente todos esses recursos e ordenou, além do mais, a respectiva apensação aos presentes autos.

Deste despacho logo a Fazenda Pública interpôs recurso para este STA, o qual foi admitido a subir imediatamente, em separado e no efeito meramente devolutivo (cfr: despacho a fls. 48/49, proferido em 20/11/2014).

Assim, prosseguindo estes autos principais, no seguimento da apontada apensação e perante as concretas decisões de aplicação de coima proferidas em cada um dos processos apensados, a sra. Juíza proferiu sentença/despacho em que determinou a anulação daquelas outras decisões bem como dos ulteriores termos dos respectivos processos, com fundamento em que ocorre nulidade insuprível das mesmas: verificando-se os requisitos do concurso de infracções, havia lugar à aplicação de uma única coima e não tendo sido assim operado o respectivo cúmulo, as individualizadas decisões recorridas sofrem de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Fundamentação que, todavia, não acompanhamos.

4.2. De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT, constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário «a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido».

Por outro lado, nas várias alíneas do n.º 1 do art. 79º do mesmo diploma, estabelecem-se os requisitos que devem ser observados na decisão, entre os quais, que a decisão deve mencionar «A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» - cfr: a alínea c).

A sentença recorrida materializa a nulidade insuprível na circunstância de as decisões administrativas proferidas em cada um dos processos de contra-ordenação (principal e apensos) não conterem os «procedimentos e operações» relativos ao concurso de contra-ordenações. Ou seja, por um lado, considerou-se, implícita e necessariamente, que as infracções em causa em cada um dos ditos processos se encontram numa relação de concurso e, nessa medida, a entidade administrativa devia ter organizado um único processo ou tendo sido instaurados vários devia ter procedido à respectiva apensação, de forma a serem instruídos conjuntamente e a pluralidade de infracções participadas ser avaliada de forma global, a fim de se concluir pela verificação, ou não, da prática de infracção continuada ou se proceder ao cúmulo material das coimas e, por outro lado, também se considerou que a não observância destes procedimentos ou, ao menos, a circunstância de esses procedimentos e operações não constarem das decisões administrativas de aplicação de coima, determina a nulidade destas, nos termos do art. 63º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT.

Vejamos.

4.3. Como é sabido, a figura do concurso (aqui, concurso de contra-ordenações) pressupõe a existência de uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente, sendo que no regime do processo penal (cujas normas são aplicáveis subsidiariamente ao processo contra-ordenacional — art. 41º, n.º 1, do RGCO), há lugar à organização de um único processo ou à apensação de processos, caso tenham sido instaurados processos distintos, nos casos de conexão objectiva (a que depende da existência de um só crime ou de um determinado nexos entre vários crimes — no caso, contra-ordenações) ou subjectiva (a que depende da existência de um só autor): cfr: as disposições conjugadas dos arts. 24º, 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

No âmbito tributário, de acordo com o que actualmente se prevê no art. 25º do RGIT «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» (regime este que difere do consagrado no RGCO em cujo art. 19º se prescreve o regime de cúmulo jurídico das coimas). Mas no período decorrido entre 1/1/2009 e 31/12/2010 este regime de cúmulo jurídico das coimas foi também o aplicável em sede de contra-ordenações tributárias — cfr: as alterações introduzidas no art. 25º do RGIT pelas Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

No caso, embora não constem da sentença elementos para aferir se as infracções objecto das decisões administrativas de aplicação de coima foram ou não cometidas no período em que se aplicou ao concurso de contra-ordenações tributárias aquele mencionado regime de cúmulo jurídico (durante os anos de 2009 e 2010), consta, porém, do Probatório que «as decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas», pelo que poderia concluir-se que as infracções não terão

sido cometidas naquele período. Todavia, tal conclusão fica infirmada, desde logo, quer em face do auto de notícia (fls 13) e da própria decisão administrativa de aplicação de coima (fls. 16 e 17) objecto destes autos principais, que respeitam à falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC) relativo ao ano de 2010, com termo do prazo de pagamento em 30/4/2010, quer em face das decisões administrativas de aplicação de coima proferidas no processo apenso n.º 1856201306075371 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2009, relativo ao veículo com a matrícula-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2009) e no processo apenso n.º 1856201306066402 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2010, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 1/2/2010).

Na verdade, só as decisões administrativa de aplicação de coima proferidas nos restantes processos apensados [n.º 1856201306061036 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2011; n.º 1856201306061044 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2011; n.º 1856201306053408 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2012; n.º 1856201306053378 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-UX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012; n.º 1856201306053406 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-RM, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012] é que respeitam a infracções praticadas já no âmbito da alteração decorrente da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 e a que, portanto, seria aplicável o regime de cúmulo material das coimas aplicadas em cada um dos processos.

Ora, não apontando a sentença recorrida elementos atinentes à verificação de eventual conexão objectiva (existência de uma só contra-ordenação ou de um determinado nexó entre as várias contra-ordenações), só poderá atender-se a eventual conexão subjectiva (cometimento de várias infracções — contra-ordenações — por parte do mesmo agente, cujo conhecimento seja da competência da mesma entidade administrativa), sendo que a esta conexão prevista no CPP estão subjacentes razões que são transponíveis para o âmbito do regime sancionatório do ilícito de mera ordenação social e não só se reconduzem a razões de economia processual e da uniformidade de decisões, como igualmente se prendem com a necessidade de avaliação da actividade delituosa e da culpa do agente e da aplicação de uma sanção única: em regra, «a conexão objectiva de processos facilita a produção da prova e a descoberta da verdade material e a conexão subjectiva facilita a avaliação da personalidade do arguido e a realização do cúmulo jurídico», (Paulo Pinto de Albuquerque, Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 2ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, p. 98, nota 1 ao art. 24º) impondo-se, nesse caso, à entidade administrativa que faça uma avaliação conjunta das diversas contra-ordenações em concurso, devendo proceder à sua instrução num único processo ou à apensação dos distintos processos que tenham sido instaurados (cfr. e este propósito o acórdão do STA de 30/03/2011, proc. 0757/10).

4.4. Porém, se houver lugar à aplicação de uma única coima em regime de cúmulo material (como actualmente está previsto no art. 25º do RGIT), a imposição da realização do cúmulo só fará sentido para aferir que o montante da coima única a aplicar não ultrapasse o máximo previsto no art. 26º do mesmo diploma (No sentido de que este máximo não é aplicável no caso de concurso de contra-ordenações tributárias, pronunciam-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (Regime Geral das Infracções Tributárias, 4ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 291, anotação 4 ao art. 25º, considerando o seguinte: «Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do artigo 19º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no artigo 26º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se inferia do texto deste artigo 25º, na redacção inicial, ao referir que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente» e se conclui do texto introduzido pela Lei do Orçamento para 2011, ao estabelecer que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» não se admitiam quaisquer excepções a esta regra»).

Cfr., igualmente, o acórdão do STA (acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/08) de 28-5-2008, proc. n.º 78/08, publicado no DR, I Série, de 26/6/2008, p. 3973.)

E se não for este o caso, então nem há fundamento legal para impor a apensação dos processos (a não ser que por motivos de economia processual a entidade administrativa assim o entenda) nem tal falta de apensação de processos configura uma nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT: é que

enquanto no regime de punição de cúmulo jurídico do concurso das contra-ordenações há lugar a uma avaliação global da actividade delituosa do arguido e da sua culpa, no regime de cúmulo material isso não ocorre, já que essa avaliação deve ser feita apenas na aplicação de cada uma das coimas parcelares.

Todavia, como se disse, com a Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, o regime do cúmulo material da punição do concurso de contra-ordenações tributárias foi alterado, passando a aplicar-se o regime do cúmulo jurídico, de acordo com a redacção então introduzida no art. 25º do RGIT.

O limite máximo da moldura legal da coima única então a aplicar é formado pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das infracções que integram o concurso (nº 1 deste art. 25º) mas sem exceder o dobro do limite máximo da contra-ordenação a que corresponder coima com um limite máximo mais elevado. E o limite mínimo da coima única aplicável é constituído pela coima concreta mais elevada.

Portanto, à face deste regime, a coima única a aplicar há-de ser encontrada dentro destes limites máximo e mínimo e atendendo, igualmente, aos demais critérios previstos no art. 27º do RGIT. Regime que é, ainda, aplicável às contra-ordenações praticadas antes da sua entrada em vigor; uma vez que é mais favorável ao arguido [art. 3º, n.º 2, do RGCO (Cfr: Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, ob. cit., p. 292 e o ac. do STA, de 21/1/2009, recurso n.º 928/08, ali referenciado.)]. Já o regime decorrente da ulterior alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, por ser menos favorável aos arguidos, não é aplicável retroactivamente, aplicando-se apenas às contra-ordenações praticadas após a sua entrada em vigor.

Retornando aos autos, e considerando, por um lado, que, mesmo na fase administrativa, foi instaurado um processo por cada infracção e foi proferida decisão de aplicação de coima em cada um desses processos e considerando, por outro lado, que de tais decisões foi interposto recurso para o Tribunal Tributário, nada obsta a que nesse Tribunal sejam apensados os ditos processos, como, aliás, ocorreu no caso concreto dos autos. (neste sentido cfr. os acórdãos deste STA, de 11/3/2015, proc. n.º 074/15 e de 8/4/2015, proc. n.º 075/15)

E, como pondera o MP, nesse caso não se vislumbra fundamento para que o próprio Tribunal, concluindo pelo acerto das decisões da entidade administrativa, não proceda ao cúmulo que caiba operar (jurídico e/ou material, ou ambos, se for o caso, aferindo a data das infracções) condenando a arguida numa única coima.

Mas, de todo o modo, ainda que se entendesse competir, em primeira lugar, à entidade administrativa a realização desse cúmulo, não se nos afigura que haja fundamento legal para considerar que as decisões administrativas de aplicação de coima enfermam de nulidade insuprível que afecte a sua validade: não vemos que a tais decisões, singularmente consideradas, faltem os requisitos que a lei impõe ou não especifiquem os elementos que contribuíram para a fixação da coima (al. d) do n.º 1 do art. 63º e n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT). Tanto mais que, como se disse, só poderá operar-se o cúmulo (material ou jurídico) depois de fixadas as respectivas coimas singulares a cumular.

5. Em suma, conclui-se que a aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT.

A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu, portanto, em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos arts. 25º, 63º, n.º 1, alínea d) e 79º, n.º 1, alínea c), do RGIT, devendo ser revogada e devendo determinar-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.”.

Nestes termos acorda-se em:

- negar provimento ao recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos recursos de contraordenação, datado de 18/11/2014;

-conceder provimento ao recurso interposto da decisão final, datada de 17/12/2014, revogar a mesma decisão/despacho e determinar a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida, se nada mais obstar.

Custas pela Fazenda Pública quanto ao primeiro recurso e sem custas o segundo.

D.n.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – Aragão Seia (relator) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Processo n.º 114/14-30.

Recorrente: Universidade de Coimbra.

Recorrido: A.....

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

RECTIFICAÇÃO DE ERRO MATERIAL

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

1 — RELATÓRIO

Universidade de Coimbra recorreu para este STA da decisão proferida nos presentes autos de oposição em que é oponente, A....., e que foi no sentido da procedência da oposição.

Foi proferido acórdão neste STA em 25/06/2015 que julgou findo o recurso.

Ao pretender inserir o dito acórdão na base de dados da DGSI verificou-se que no texto impresso do acórdão (constante dos autos) faltam sete linhas (o que se atribui a erro de impressão) e que deveriam vir logo a seguir à última palavra que consta de fls. 11 do acórdão.

Tal falta não afecta a parte decisória do acórdão mas é importante para que se compreenda melhor.

Tratando-se de lapso de impressão constitui objectivamente erro material de escrita do acórdão que urge corrigir oficiosamente (artº 614º n.º 1 do CPC).

E, corrigindo:

A seguir à última palavra da página onze do acórdão e a anteceder a primeira palavra da página doze do mesmo aresto deverá inserir-se o seguinte texto que por lapso de impressão não consta no lugar que devia: “**causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas**” (cfr., por todos, o douto Ac. de 12-12-2012, proferido no processo n.º 0932/12).

A única decisão que a recorrente indica como estando oposição com a decisão é o referido acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 08.03.1995, proferido no Rec. n.º 018842.

Ora, concorda-se, em absoluto, com a observação constante do parecer do Sr. Procurador Geral Adjunto de que, nem a factualidade que está na base da decisão” (destaque nosso apenas para melhor evidenciação).

2- DECISÃO

Termos em que, acordam os Juízes deste STA em corrigir o lapso de escrita contido no acórdão de 2/06/2015 constante de fls. 172 a 183 dos autos, nos termos sobreditos, operando-se a respectiva correcção.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.**Assunto:**

Regime fiscal à interioridade. Actividades beneficiárias. Portaria n.º 170/2002.

Sumário:

I — *O artigo 39.º-B, aditado ao EBF pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007), instituiu um regime de benefícios fiscais à interioridade para as «empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior».*

II — *Nos termos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 – diploma por que visa «o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais» – devia ser aprovada uma portaria, da competência conjunta dos membros do governo da área das Finanças e*

do Trabalho e Solidariedade Social, destinada a estabelecer as disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação do regime da interioridade, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa (n.º 1) e, até lá, mantém-se em vigor a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro (n.º 2).

III — *Sendo certo que a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, excluía do âmbito da aplicação dos benefícios do regime fiscal à interioridade a actividade agrícola [artigo 2.º, alínea a)], a mesma, nessa parte, não pode considerar-se aplicável por remissão do referido artigo 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2008, na medida em que essa aplicação implicaria a revogação ou, pelo menos, a suspensão do artigo 39.º-B do EBF.*

IV — *A interpretação contrária implicaria, não só a ilegalidade da referida portaria, que, como regulamento de execução que é, não pode conter qualquer norma contra ou praeter legem, sob pena de nulidade, como inclusive implicaria a inconstitucionalidade do referido artigo 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2008, quer por violação do n.º 5 do artigo 112.º, quer por violação dos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, todos da CRP.*

Processo n.º 115/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 129/12.2BEBJA:

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foram efectuadas, com referência aos anos de 2007 e 2008, por a Administração tributária (AT) ter considerado que a sociedade não podia beneficiar da taxa reduzida de IRC, nos termos do regime fiscal da interioridade previsto no art. 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção que vigorou até à republicação do Estatuto pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, e no art. 43.º após essa republicação (¹).

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«1. A impugnante que exerce desde há largos anos a actividade de agricultura e produção animal achando-se integrada no CAE 001500;

2. E que tem a sua sede da sua actividade na morada acima identificada, sita no concelho de Santiago do Cacém;

3. Fica também provado que o benefício fiscal em causa é especificamente regulado pelos três normativos identificados, o artigo 39.º-B (depois, 43.º) do EBF, o Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março e a Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro;

4. E bem assim que o Decreto-Lei n.º 55/2008 regula, no seu artigo 6.º, a delimitação das áreas beneficiárias, sendo que a lei opta por um duplo critério que é o de que para os anos de 2007 e 2008 vale o disposto no n.º 1 e, para os anos seguintes vale o disposto no n.º 2;

5. Mais se deu como provado na Sentença recorrida que a Portaria 1467-A/2001 considera áreas beneficiárias abrangidas no Alentejo litoral “os concelhos de Alcácer do Sal: Grândola: Odemira; Santiago do Cacém e Sines”.

6. Estando por isso inequivocamente reunido o pressuposto “áreas beneficiárias” previsto no artigo 39.º-B do EBF;

7. Dá ainda a Sentença recorrida como provado que a determinação das áreas abrangidas se faz por remissão expressa para a Portaria 1467-A/2001 e não para a Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro, decidindo o Tribunal a quo correctamente no sentido de que dúvidas não restam quanto à integração da sociedade impugnante no âmbito territorial de alcance dos benefícios fiscais de [que] se vem tratando (fls. 14 da Sentença recorrida);

8. Matéria relativamente à qual não veio a administração fiscal contestar, por não haver interposto recurso, devendo nesta parte o decido considerar-se desde já consolidado;

9. Erra, todavia a Sentença recorrida ao concluir e decidir no sentido da exclusão da impugnante do direito ao benefício em virtude de deter como “actividade explorativa a agricultura”;

10. Precisamente porque, a actividade económica agrícola consta expressamente do teor literal do n.º 1 do artigo 39.º-B do EBF e, nessa medida, integra o conjunto das actividades económicas beneficiárias;

11. Pelo que a referida Sentença incorre em erro sobre conteúdo do direito aplicável, em clara violação do elemento literal dessa norma, mas também dos seus elementos, sistemático e lógico da interpretação da lei;

12. Assim como incorre em erro sobre o direito aplicável ao pretender retirar da LOE/2007, do Decreto-Lei n.º 55/2008 e da Portaria de 2002 a verificação do requisito “actividade económica”, que deles não pode constar.

13. Exactamente porque esse requisito consta expressamente do n.º 1 do artigo 39.º-B do EBF ao referir-se “às actividades económicas de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços”, conforme se pode ler;

14. Facto que torna a Sentença do Tribunal a quo ilegal por erro nos pressupostos de direito e na identificação das normas aplicáveis, gerador de violação de lei imperativa, que a torna censurável, conforme demonstrado.

15. Pelo que, assim também se demonstra que a impugnante reúne ambos os requisitos legais (“actividade económica” e “área beneficiária” para aceder do benefício fiscal à interioridade), pelo que o acto de liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios é passível de censura e carecedor de ser anulado, com todas as legais consequências, conforme requerido.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Ex.ª doutamente suprirá, se requer que seja dado pleno provimento ao presente recurso, por provados os vícios invocados da decisão de que recorre;

E que, em vista do teor e alcance das normas legais aplicáveis aos benefícios fiscais à interioridade, criado através do aditamento de um artigo 39.º-B do EBF, seja ordenada a anulação da referida sentença neste respeito, e proferida uma que, atendendo ao disposto no n.º 1 do referido preceito, declare que a actividade económica agrícola constitui uma actividade beneficiária, determinando-se a anulação dos actos de liquidação impugnados, supra identificados, com todas as legais consequências e bem assim ordenada a restituição do IRC pago e respectivos juros compensatórios, acrescidos do pagamento de juros indemnizatórios a favor da impugnante e da indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia, pois só assim se fará a costumada justiça».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto, enunciando como questão a apreciar e decidir a da «aplicação dos benefícios fiscais relativos à interioridade (art. 39.º-B n.º 1 EBF) a sociedade agrícola nos exercícios de 2007 e 2008», emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«1. A narrativa da evolução legislativa respeitante aos benefícios fiscais à interioridade desde o diploma inicial (Lei n.º 171/99, 18 Agosto) consta da fundamentação jurídica da sentença impugnada, tornando dispensável a sua reprodução nesta sede.

Do enquadramento legislativo aplicável à matéria, com relevância para a decisão da causa, salienta-se:

- a Lei n.º 177/99, 18 Setembro foi expressamente revogada pelo art. 87.º n.º 1 alínea g) Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro (Lei OGE 2007);

- aos benefícios fiscais relativos à interioridade previstos no art. 39.º-B EBF eram aplicáveis as regras estabelecidas pelo DL n.º 310/2001, 10 Dezembro e pela Portaria n.º 170/2002, 28 Fevereiro (art. 88.º alínea l) da Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro);

- as áreas territoriais beneficiárias das medidas de incentivo eram as identificadas na Portaria n.º 1467-A/2001, 31 Dezembro e foram mantidas para os anos 2007 e 2008 (art. 6.º n.º 1 DL n.º 55-A/2008, 26 Março);

- actualmente o DL n.º 55/2008, 26 Março, tendo revogado o DL n.º 310/2001, 10 Dezembro, estabelece as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à interioridade, previstas no art. 39.º-B EBF (art. 43.º EBF após renumeração introduzida pelo art. 3.º n.º 1 e anexo 1 ao DL n.º 108/2008, 26 Junho) (art. 1.º);

- o DL n.º 55/2008, 26 Março determina que às medidas de incentivo são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, 28 Fevereiro, até à aprovação da portaria conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social que estabeleça as disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa, nomeadamente no que se refere à sua aplicação às diferentes actividades económicas (art. 8.º n.ºs 1 e 2);

- a Portaria n.º 170/2002, 28 Fevereiro expressamente exclui do âmbito de benefício dos incentivos a actividade económica agrícola, identificada na secção A da Classificação Portuguesa das Actividades Económicas - CAE (art. 2.º alínea a).

2. Embora com reserva, decorrente da dificuldade de conjugação das normas pertinentes no imbricado complexo legislativo enunciado, propendemos ao entendimento de que, ainda que de forma pouco explícita, pelo menos a partir do início da vigência do DL n.º 55/2008, 26 Março, era intenção do legislador excluir do âmbito de aplicação dos incentivos fiscais a actividade agrícola.

Apontam no sentido deste entendimento os motivos seguintes:

- o DL n.º 55/2008, 26 Março produziu efeitos retroactivos desde 1 Janeiro 2007, por forma a coincidir com o início da vigência da norma constante do art. 39.º-B EBF, onde se consagrou o benefício relativo à interioridade (art. 10.º);

- a aplicação da regra de exclusão da actividade agrícola, constante da Portaria n.º 170/2002, 28 Fevereiro é assumida como disposição transitória até à publicação da Portaria conjunta, necessária à observância da decisão da Comissão Europeia de 19 Setembro 2001 quanto às orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional e quanto aos auxílios ao emprego, no que se refere à sua aplicação às diferentes actividades económicas (cf. preâmbulo do DL n.º 310/2001, 10 Dezembro; art. 8.º n.º 1 DL n.º 55/2008, 26 Março);

Conclusivamente, dir-se-á que o legislador pretendeu a exclusão da actividade agrícola do âmbito do incentivo fiscal, sem prejuízo de em posterior portaria conjunta manter ou eliminar a exclusão, em conformidade com os critérios da política comunitária de aplicação dos auxílios estatais com finalidade regional às diferentes actividades económicas».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja julgou correctamente ao considerar legal a actuação da AT, que corrigiu as liquidações de IRC dos anos de 2007 e 2008 por considerar que a sociedade, contrariamente ao entendimento que perfilhou nas declarações de rendimentos que apresentou relativamente a esses anos, não estava abrangida pelo benefício fiscal à interioridade, o que passa por indagar se o facto de a sociedade exercer a actividade agrícola a afastava da possibilidade de usufruir da redução de taxa prevista no art. 39.º-B do EBF, na redacção em vigor à data.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

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

«1) A sociedade comercial impugnante foi constituída em 06/11/1996 tendo como objecto social a exploração agrícola e pecuária que se manteve, pelo menos, até 2008, e sede no concelho de Santiago do Cacém – cfr. doc. n.º 2 junto com a pi;

2) No decurso da sua actividade encontrava-se a sociedade impugnante enquadrada em termos fiscais como sujeito passivo de IRC, nomeadamente no que concerne aos anos 2007 e 2008 – cfr. relatório de inspecção que consta do PA;

3) Como tal a sociedade impugnante procedeu à entrega das modelos 22 de IRC no que respeita a esses dois exercícios assinalando nas mesmas os campos 1 e 5 do quadro 4 da folha de rosto respeitante ao regime geral de tributação de rendimentos com redução de taxa;

4) Fez ainda assinalar no quadro 8 das mesmas declarações o campo 245 relativo a benefícios relativos à interioridade – cfr. relatório de inspecção constante do PA;

5) Por via de ofício da Direcção de Finanças de Portalegre foram emitidas as Ordens de Serviço internas com os n.ºs OI201101606 e OI201101607 que determinaram o desencadeamento de procedimento de inspecção de âmbito parcial a realizar pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal – cfr. relatório de inspecção constante do PA;

6) Do relatório do procedimento nesses termos realizado consta que:

“(…) De acordo com os dados constantes das n/ aplicações informáticas a actividade do sujeito passivo é de Agricultura e Produção Animal – CAE 001500

(…)

A portaria 170/2002 de 28 de Fevereiro refere no seu n.º 2 que “Podem beneficiar dos incentivos mencionados no número anterior todas as actividades económicas com excepção:

a) Agricultura e pesca, identificadas, respectivamente, nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas – CAE revisto pelo Decreto-Lei n.º 183/93, de 14 de Maio...” (…)

Dado que os benefícios fiscais à interioridade, previstos no art. 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não contemplam a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo por força do disposto no n.º 2 da Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro, proceder-se-á ao correcto enquadramento da tributação dos rendimentos do sujeito passivo, ou seja, à tributação segundo as regras do Regime Geral e às taxas previstas no art. 80.º do CIRC (artigo à data dos factos) – 25 % conforme quadro abaixo elaborado (…)” – cfr. Relatório de inspecção junto no PA, fls. 18;

7) Sobre tais conclusões da inspecção levada a cabo recaiu despacho de concordância com as mesmas por parte do Director de Finanças Adjunto – cfr. relatório de inspecção junto no PA, fls. 13;

8) Nesta sequência foram elaboradas as liquidações adicionais de IRC relativas aos anos de 2007 e 2008 bem como as relativas aos juros compensatórios e moratórios e demonstração de acertos – cfr. docs. N.ºs 4, 5, 6, 7, 8 e 9 juntos com a pi;

9) Sendo o valor total a pagar pela sociedade impugnante de 11.249,39 €;

10) A sociedade impugnante pertence a um grupo de empresas todas elas sitas no mesmo concelho e com o mesmo objecto social – cfr. depoimento da testemunha B.....;

11) A aplicação da taxa reduzida de IRC decorreu de iniciativa da responsável pela contabilidade da impugnante em conformidade com informações recolhidas em acção de formação da OTOC e Serviço de Finanças – cfr. depoimento da testemunha B.....;

12) A sociedade impugnante solicitou parecer à economista Dra. C..... quanto à integração no benefício fiscal dado o local em que está inserida e actividade desenvolvida que foi no sentido do pleno enquadramento».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade ora Recorrente, com referência aos exercícios dos anos de 2007 e 2008, apresentou as declarações de rendimentos para efeitos de IRC (mod. 22), assinalando que beneficiava do regime de tributação de rendimentos com redução de taxa, ao abrigo do disposto no art. 39.º-B do EBF, em vigor à data ⁽²⁾, e procedendo à autoliquidação do imposto nesse pressuposto.

A AT, na sequência de uma inspecção e entendendo que a sociedade não podia beneficiar dessa redução da taxa de imposto, procedeu à correspondente correcção, de que resultaram as liquidações adicionais de IRC para os anos de 2007 e 2008. A seu ver, a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, exclui da possibilidade de usufruir do benefício fiscal à interioridade algumas actividades, entre as quais as previstas na alínea a) do seu art. 2.º: «*Agricultura e pesca identificadas, respectivamente, nas secções A e B da Classificação das Actividades Económicas – CAE, revista pelo Decreto-Lei n.º 182/93, de 14 de Maio*». Assim, porque aquela sociedade tem como actividade a agricultura, concluiu que a mesma não reúne um dos requisitos para beneficiar da redução da taxa do IRC, devendo ser-lhe aplicada a taxa geral.

A sociedade impugnou judicialmente essas liquidações, sustentando que, contrariamente ao que entendeu a AT, não é aplicável à situação *sub judice* o disposto na Portaria n.º 170/2002, que, na sua óptica, não pode ser invocada para a determinação das actividades beneficiárias.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, após uma exaustiva análise da evolução legislativa em matéria de benefícios fiscais à interioridade, concluiu que da Portaria n.º 170/2002 «*decorre a exclusão da impugnante no que ao benefício fiscal concerne em virtude de deter como actividade explorativa a agricultura*».

A Impugnante insurge-se contra a sentença e reitera o entendimento sustentado na petição inicial, de que não pode aplicar-se à situação a Portaria n.º 170/2002 no segmento em que exclui do âmbito do benefício a actividade agrícola.

Assim, a questão que se coloca é apenas a de saber se, como alega a Recorrente, as liquidações adicionais impugnadas enfermam do vício de violação de lei na medida em que têm por fundamento que nos anos em causa a Portaria n.º 170/2002 obstava a que aquela beneficiasse do regime legal de incentivos fiscais à interioridade, designadamente a redução da taxa de IRC, em razão da actividade desenvolvida.

2.2.2 O REGIME DOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE

Impõe-se uma tentativa de acompanhar a evolução legislativa no que se refere aos incentivos fiscais à interioridade e respectiva sucessão de regimes no tempo, como, aliás, também considerou a Juíza do Tribunal *a quo*, que a essa tarefa dedicou boa parte da fundamentação de direito que expendeu na sentença.

A Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, veio estabelecer «*medidas de combate à desertificação humana e incentivadoras da recuperação acelerada das zonas do interior*», incidindo «*sobre a criação de infra-estruturas, o investimento em actividades produtivas, o estímulo à criação de emprego estável e incentivos à instalação de empresas e à fixação de jovens*» (cfr. art. 1.º, n.ºs 1 e 2, respectivamente). Entre estes incentivos, contava-se uma redução da taxa de IRC (cfr. art. 7.º).

No n.º 1 do art. 2.º daquela Lei, estabelecia-se que «*as áreas do interior beneficiárias das medidas de discriminação positiva, adiante designadas «áreas beneficiárias», são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais*» e no n.º 2 do mesmo artigo que competia ao Governo «*regular por decreto-lei a definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior*». Este n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, veio a conhecer nova redacção, dada pelo art. 54.º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2001), do seguinte teor: «*Compete aos Ministros do Planeamento e das Finanças regular por portaria, no prazo de 60 dias, os critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior*».

A prevista portaria veio a ser publicada, sob n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro, nela se referindo expressamente que, ao abrigo do n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, acima citado, com

a redacção que lhe foi dada pelo art. 54.º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, se identificavam as áreas territoriais que beneficiam para efeitos do disposto na Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro.

Por outro lado, o art. 13.º daquela Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro dispunha: «*Compete ao Governo aprovar por decreto-lei as normas regulamentares necessárias à boa execução da presente lei.*».

O referido diploma regulamentar veio a ser aprovado através do Decreto-Lei n.º 310/2001, de 10 de Dezembro.

No Preâmbulo deste Decreto-Lei n.º 310/2001, depois de se referir que os incentivos à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade criadas pela Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, «*por serem susceptíveis de serem considerados como auxílios de Estado, foram, previamente à respectiva aplicação, notificados à Comissão Europeia*», logo se esclarecia que «*[n]o passado dia 19 de Setembro, a Comissão Europeia, após ter examinado as medidas constantes na Lei 171/99, de 18 de Setembro, face às orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (JOCE, C 74, de 10 de Março de 1998) e às orientações relativas aos auxílios ao emprego (JOCE, C 334, de 12 de Dezembro de 1995), decidiu não levantar objecções à sua execução, desde que respeitadas as disposições comunitárias aplicáveis*», motivo por que se encontravam «*reunidas as condições para o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução da Lei 171/99, de 18 de Setembro, as quais, pelo disposto no seu artigo 13.º, são aprovadas por decreto-lei*».

Neste mesmo Decreto-Lei n.º 310/2001, no seu art. 6.º, sob a epígrafe «*Disposições comunitárias*» consagrou-se o seguinte: «*As disposições que se revelem necessárias para assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa, nomeadamente no que se refere à sua aplicação às diferentes actividades económicas, serão objecto de portaria conjunta dos Ministérios das Finanças, do Planeamento e do Trabalho e da Solidariedade*».

Esta portaria veio a ser publicada, sob o n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, cujo objecto, tal como definido pelo seu art. 1.º é: «*fixar as regras necessárias ao integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos previstos na Portaria n.º 56/2002, de 14 de Janeiro, e nos artigos 7.º a 11.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, com a redacção introduzida pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro*».

No art. 2.º dispõe a mesma Portaria: «*Podem beneficiar dos incentivos mencionados no número anterior todas as actividades económicas, com excepção das seguintes: a) Agricultura e pesca, identificadas, respectivamente, nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas - CAE, revista pelo Decreto-Lei n.º 182/93, de 14 de Maio; b) [...]*».

Ulteriormente, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), através do seu art. 83.º, n.º 1, veio aditar ao Estatuto dos Benefícios Fiscais um novo preceito, o art. 39.º-B, pelo qual foram renovadas diversas medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, tendo sido substituído o regime constante da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

Disponha o n.º 1 desse art. 39.º-B: «*As empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes: a) É reduzida a 20% a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias; [...]*»⁽³⁾.

No n.º 7 do referido art. 39.º-B do EBF dizia-se: «*A definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças*».

Em 26 de Março de 2008 foi publicado o Decreto-Lei n.º 55/2008, que revogou o Decreto-Lei n.º 310/2001, de 10 de Dezembro (art. 9.º) e que produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2007 (art. 10.º), em cujo Preâmbulo ficou dito: «*Com o aditamento do artigo 39.º-B ao Estatuto dos Benefícios Fiscais pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, alterado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foram renovadas diversas medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, tendo sido substituído o regime constante da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro*.

Encontram-se, pois, reunidas as condições para o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nestes termos, disciplinam-se neste decreto-lei as condições de acesso das entidades beneficiárias, as entidades responsáveis pela concessão dos incentivos, as obrigações a que ficam sujeitas as entidades beneficiárias, bem como as consequências em caso de incumprimento».

No art. 6.º do referido Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, ficou dito:

«*1- Para efeitos da aplicação das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões que sofrem de problemas de interioridade, definidas no artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais,*

são consideradas como áreas territoriais beneficiárias para os factos verificados em 2007 e 2008, aquelas que são identificadas na Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro.

2 - Para os anos subsequentes, compete ao Ministro das Finanças, em conjunto com os membros do Governo responsáveis pelas áreas das autarquias locais e o ordenamento regional, regular por portaria as áreas territoriais beneficiárias, as quais serão identificadas com base nos indicadores definidos no presente decreto-lei, construídos com os últimos dados estatísticos disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística».

Por seu turno, diz o art. 8.º do mesmo diploma legal, sob a epígrafe «Disposições comunitárias»:

«1- As disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa, nomeadamente no que se refere à sua aplicação às diferentes actividades económicas, serão objecto de portaria conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social.

2- As medidas de incentivo regulamentadas pelo presente decreto-lei são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, até à aprovação da portaria referida no número anterior».

Ou seja, resulta do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, que, à face da letra da lei, ambas as Portarias – a n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro e a n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro – continuaram a ser subsidiariamente aplicáveis em matéria respeitante ao regime fiscal da interioridade, previsto, à data, no art. 39.º-B do EBF: a primeira, para os anos de 2007 e 2008, *ex vi* do n.º 1 do art. 6.º daquele diploma legal e relativamente às áreas territoriais beneficiárias; a segunda, enquanto não for publicada a portaria a que alude o n.º 1 do art. 8.º do mesmo diploma legal, *ex vi* do n.º 2 do mesmo artigo e, designadamente, no que respeita à aplicação dos benefícios às actividades económicas beneficiárias.

2.2.3 O CASO SUB JUDICE

In casu não se questiona que a sociedade ora Recorrente nos exercícios em causa – os dos anos de 2007 e 2008 – exercia a sua actividade numa área territorial beneficiária para os efeitos previstos no art. 39.º-B do EBF, na redacção anterior à republicação do Estatuto pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, e no art. 43.º, após essa republicação.

Na verdade, como decorre do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, as áreas beneficiárias, no que aos anos de 2007 e 2008 se refere, são as identificadas na Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro, de acordo com o disposto no n.º 1 daquele artigo.

Assim, não se suscitam dúvidas de que, naquele período, a ora Recorrente, que tinha a sua sede no concelho de Santiago de Cacém, cumpria com o requisito de âmbito territorial a que o regime fiscal da interioridade sujeitava os respectivos benefícios, uma vez que a Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro, considera áreas beneficiárias abrangidas no Alentejo litoral os concelhos de “Alcácer do Sal; Grândola; Odemira; Santiago do Cacém; Sines”.

Aliás, nesse segmento, a sentença, que reconheceu a verificação desse requisito, transitou em julgado.

O dissídio verifica-se apenas relativamente a saber se a actividade económica exercida pela ora Recorrente pode ou não considerar-se beneficiária.

A sentença entendeu que não, pois entende que à situação é aplicável, por força do disposto no art. 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2008, a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, que exclui a agricultura das actividades susceptíveis de beneficiar do benefício fiscal à interioridade.

A Recorrente sustenta que não pode aplicar-se à situação a Portaria n.º 170/2002 na parte em que exclui a agricultura do âmbito do referido regime fiscal. Se bem interpretamos a motivação do recurso e respectivas conclusões, *maxime* as vertidas sob os n.ºs 9 a 15, entende que, prevendo expressamente o n.º 1 do art. 39.º-B do EBF as actividades beneficiárias – e, entre elas, a actividade agrícola –, não há que convocar a Portaria n.º 170/2002 para aferir se a actividade agrícola é ou não actividade beneficiária para efeitos de aplicação do regime fiscal à interioridade.

Afigure-se-nos que a Recorrente tem razão. Vejamos:

É inequívoco que o art. 39.º-B do EBF, aditado pelo art. 83.º, n.º 1, da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), previa a concessão de benefícios fiscais relativos à interioridade, designadamente, «[à]s empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola».

Ou seja, o referido artigo previa (como, depois, o art. 43.º do mesmo Estatuto) que os benefícios fiscais à interioridade se aplicam, entre outros, ao sector da agricultura.

É certo que, como deixámos já dito, o n.º 2 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, que veio estabelecer as normas de execução daquele art. 39.º-B do EBF, remetia, até ser aprovada a portaria conjunta por membro do Governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social, para a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, cujo art. 2.º, alínea a), como deixámos já dito, excluía do âmbito da aplicação dos benefícios do regime fiscal à interioridade a actividade agrícola.

Mas, será que do confronto entre o art. 39.º-B do EBF e a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro resulta que o benefício fiscal à interioridade não é aplicável à actividade agrícola, como considerou a

AT com o beneplácito da sentença recorrida? Dito de outro modo, será que a remissão para a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, efectuada *ex vi* do referido n.º 2 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, tem a virtualidade de derogar o art. 39.º-B do EBF, designadamente excluindo a actividade agrícola do âmbito da aplicação do referido benefício? A nosso ver, não.

Desde logo, porque assim o não permite a hierarquia das normas. Vejamos:

Na verdade, a referida portaria constitui um regulamento, ou seja, citando o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 1100/11 ⁽⁴⁾, «*uma decisão de um órgão da administração pública que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos em situações gerais e abstractas, pelo que se diferencia do acto administrativo, desde logo, por ser geral e abstracto, enquanto que o acto administrativo produz efeitos jurídicos num caso concreto (Sobre a matéria, vide FREITAS DO AMARAL, in “Direito Administrativo”, III, 1989, pág. 36 e seg., ESTEVES DE OLIVEIRA, in “Direito Administrativo” (Lições), 1979, pág. 144 e seg., MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, in “Direito Administrativo Geral”, Tomo III, 2.ª Edição, pág. 248)*».

A referida portaria, quanto à relação com a lei e às suas funções, integra os regulamentos complementares ou de execução ⁽⁵⁾, que, como ficou dito no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1548/13 ⁽⁶⁾ «*consubstanciam uma “...tarefa de pormenorização, de detalhe e de complemento do comando legislativo...são o desenvolvimento, operado por via administrativa, da previsão legislativa, tornando possível a aplicação do comando primário às situações concretas da vida – tornando, no fundo, possível a prática dos actos administrativos individuais e concretos que são seu natural corolário.*

Os regulamentos complementares ou de execução podem, por sua vez, ser espontâneos ou devidos. No primeiro caso, a lei nada diz quanto à necessidade da sua complementarização: todavia, se a Administração o entender adequado e para tanto dispuser de competência, poderá editar um regulamento de execução. No segundo, é a própria lei que impõe à Administração a tarefa de desenvolver a previsão do comando legislativo.

Enfim, estes regulamentos complementares ou de execução são, tipicamente, regulamentos «secundum legem», sendo portanto ilegais se colidirem com a disciplina fixada na lei, de que não podem ser senão o aprofundamento.”, cfr. Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. II, 2012, 2ª edição, págs. 185 e 186, ver também Mário Aroso de Almeida, Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares, 2012, págs. 98 e 99».

Constituindo a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, um regulamento (normas emanadas do exercício da função administrativa), importa ter presente que fica sujeita ao princípio da legalidade administrativa nas suas duas vertentes ⁽⁷⁾: o princípio da primazia, ou da prevalência da lei e o princípio da reserva legal, significando o primeiro que os actos da administração (de qualquer uma das administrações públicas) não podem contrariar as leis e o segundo que esses actos têm de se fundar em leis ⁽⁸⁾.

Assim, um regulamento de execução, tendo em conta a sua função instrumental de concretizar ou pormenorizar a lei em que se funda, terá de ser considerado ilegal sempre que nele se contenha qualquer norma *contra* ou *praeter legem*, isto é, cujo conteúdo disponha em contrário ou para além da disciplina legislativa ⁽⁹⁾.

Concluimos, pois, que a referida portaria não pode contradizer o disposto no art. 39.º-B do EBF, na redacção em vigor à data dos factos, sob pena de nulidade ⁽¹⁰⁾.

E nem se diga que essa contradição foi querida pelo legislador, na medida em que a remissão para a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, resulta do referido n.º 2 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, diploma este através do qual – como deixámos já dito e é referido no respectivo Preâmbulo – visa «*o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais*».

Desde logo, porque não é isso que resulta do teor do n.º 2 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, que diz apenas que «[à]s medidas de incentivo regulamentadas pelo presente decreto-lei são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, até à aprovação da portaria referida no número anterior», depois de, no n.º 1 do mesmo artigo referir que «[a]s disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa, nomeadamente no que se refere à sua aplicação às diferentes actividades económicas, serão objecto de portaria conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social».

Ou seja, a nosso ver, o que resulta da letra da lei é que, em ordem a assegurar o respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa – que poderão ser considerados como auxílios de estado ⁽¹¹⁾ –, será aprovada uma portaria conjunta dos Ministérios da área das Finanças e da área do Trabalho e da Segurança Social e que, até que essa portaria seja aprovada, serão aplicáveis àqueles incentivos as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro.

Mas que decisão da Comissão Europeia é essa a que se refere o n.º 1 do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março?

A nosso ver, não será outra senão aquela a que se refere o Decreto-Lei n.º 310/2001, de 10 de Dezembro (que, como deixámos já dito, veio regulamentar a Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro). Conforme já referimos, no preâmbulo daquele diploma, depois de se referir que os incentivos à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade criadas pela Lei n.º 171/99, «*por serem susceptíveis de serem considerados como auxílios de Estado, foram, previamente à respectiva aplicação, notificados à Comissão Europeia*», logo se esclarecia que «*[n]o passado dia 19 de Setembro, a Comissão Europeia, após ter examinado as medidas constantes na Lei 171/99, de 18 de Setembro, face às orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (JOCE, C 74, de 10 de Março de 1998) e às orientações relativas aos auxílios ao emprego (JOCE, C 334, de 12 de Dezembro de 1995), decidiu não levantar objecções à sua execução, desde que respeitadas as disposições comunitárias aplicáveis*», motivo por que se encontravam «*reunidas as condições para o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução da Lei 171/99, de 18 de Setembro, as quais, pelo disposto no seu artigo 13.º, são aprovadas por decreto-lei*».

Ou seja, o Estado Português, porque o regime de incentivos fiscais de combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior constantes da Lei n.º 171/99 podiam ser considerados auxílios estatais (com finalidade regional), susceptíveis, pois, de contender com a política de concorrência prosseguida pela União Europeia [cfr. art. 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), correspondente ao então vigente art. 87.º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE)], procedeu à notificação da Comissão Europeia do respectivo projecto, nos termos do art. 88.º do TCE – hoje, corresponde-lhe o art. 108.º⁽¹²⁾ do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) –⁽¹³⁾.

A essa notificação respondeu a Comissão em 19 de Setembro de 2001, informando «*o Governo português de que, após ter examinado o regime em questão face às Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (JOCE C 74 do 10.3.1998) e das Orientações relativas aos auxílios ao emprego (JOCE C 334 do 12.12.1995), decidiu, nos termos do artigo 87.º do Tratado e do artigo 61.º do Acordo EEE, não levantar objecções à sua execução, já que os auxílios acima referidos satisfazem as condições estabelecidas para poderem ser considerados compatíveis com o mercado comum ao abrigo das derrogações previstas nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 87.º do Tratado e nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 61.º do Acordo EEE*»⁽¹⁴⁾.

Mas, não podemos deixar de ter presentes duas circunstâncias relacionadas com essa notificação prévia e a respectiva pronúncia por parte da Comissão: por um lado, que o Estado Português, na consulta que efectuou à Comissão, logo deixou de fora a agricultura (bem como a pesca e a indústria carbonífera), o que, aliás, a Comissão deixou registado⁽¹⁵⁾; por outro lado, que os benefícios em sede de IRC ao abrigo do regime em análise também não foram aqui considerados, como a Comissão também deixou registado⁽¹⁶⁾.

Ou seja, a referida notificação do Estado Português à Comissão para efeitos de averiguar da compatibilidade dos auxílios em causa com o TCE e a decisão desta não se referem à agricultura – porque o próprio Estado Português a excluiu do âmbito do regime de incentivos fiscais de combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior –, nem se referem ao IRC, porque, como a decisão da Comissão refere expressamente, «*Esta vertente será contudo aplicada ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios de minimis (JOCE L 10 de 13.1.2001) e não é abrangida pela presente notificação*».

Não será, pois, no respeito pela decisão da Comissão que poderá encontrar-se a justificação para afastar a aplicação dos incentivos em causa à agricultura e sustentar a exclusão desta actividade do âmbito daquela aplicação, nos termos da Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, e até que seja aprovada uma portaria conjunta dos Ministérios da área das Finanças e da área do Trabalho e da Segurança Social.

Aliás, no art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 não se diz – contrariamente ao que parecem sustentar a AT, na fundamentação das liquidações adicionais impugnadas, e o Representante da Fazenda Pública – que as medidas de incentivo, até à aprovação da referida portaria conjunta, só serão aplicáveis às actividades previstas no art. 2.º da Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, ou seja, que estão exceptcionadas dos benefícios a actividade da agricultura, nos termos da alínea a) desse preceito.

Mas, se assim fosse (ou seja, se da remissão efectuada pelo art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 para a Portaria n.º 170/2002 resultasse excluída a agricultura do âmbito de aplicação do regime o benefício fiscal à interioridade fixado pelo art. 39.º-B do EBF, na referida redacção), sempre teríamos de concluir pela sua inconstitucionalidade, atento o disposto no n.º 5 do artigo 112.º da CRP, preceito que estipula: «*Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*».

Dito de outro modo, não podia o Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, conferir à Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, a virtualidade – que a hierarquia das normas lhe não confere – de revogar ou, pelo menos, de suspender a aplicação do art. 39.º-B do EBF, que foi aditado ao EBF pelo art. 83.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. E, se a conferisse (pressuposto que, a nosso ver e

como deixámos já dito, não se verifica), então haveríamos de concluir pela sua inconstitucionalidade, por violação do referido n.º 5 do art. 112.º da CRP.

Mas, sempre nesse pressuposto (que, reiteramos, a nosso ver se não verifica), não seria essa a única inconstitucionalidade a inquinar a norma legal (art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008), pois não podemos esquecer que nos encontramos em sede de benefícios fiscais, que constituem matéria sujeita à reserva de lei [arts. 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da CRP], e, por isso, não pode ser alterada por decreto-lei, a menos que este seja precedido de autorização legislativa.

Em conclusão, as regras previstas na Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro apenas poderão ser aplicáveis se e na medida em que não limitarem o âmbito do benefício fiscal relativo à interioridade, ou estaremos perante uma situação de inconstitucionalidade, quer por violação do disposto no n.º 5 do art. 112.º da CRP, quer por violação do disposto nos arts. 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da mesma Lei Fundamental⁽¹⁷⁾.

Por tudo quanto deixámos dito, entendemos que as liquidações adicionais – que a AT estribou no entendimento de que de «*os benefícios fiscais à interioridade, previstos no art. 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais [rectius, no art. 39.º-B, na redacção que vigorou até à republicação do Estatuto pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, e no art. 43.º do mesmo EBF, após essa republicação] não contemplam a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo por força do disposto no n.º 2 da Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro*» (cfr. factos provados sob os n.ºs 6 a 8), não podem manter-se com essa fundamentação, que foi a única utilizada pela AT.

E porque no domínio do contencioso de mera legalidade, em que se integra a impugnação judicial prevista no processo tributário, o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo totalmente irrelevantes para esse efeito outros fundamentos que não os que foram oportunamente externados⁽¹⁸⁾, não pode o tribunal, perante a constatação da ilegalidade do fundamento que suportou o acto impugnado, apreciar se aquela actuação poderia basear-se em quaisquer outros fundamentos.

Por tudo o que ficou dito, o recurso merece provimento. A sentença recorrida será, pois, revogada e, na procedência da impugnação judicial, serão anuladas as liquidações adicionais impugnadas, tudo como decidiremos a final.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O art. 39.º-B, aditado ao EBF pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007), instituiu um regime de benefícios fiscais à interioridade para as «*empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior*».

II - Nos termos do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 – diploma por que visa «*o Governo proceder à regulamentação das normas necessárias à boa execução do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais*» – devia ser aprovada uma portaria, da competência conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social, destinada a estabelecer as disposições que se revelem necessárias a assegurar, ao longo do período de implementação do regime da interioridade, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa (n.º 1) e, até lá, mantém-se em vigor a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro (n.º 2).

III - Sendo certo que a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, excluía do âmbito da aplicação dos benefícios do regime fiscal à interioridade a actividade agrícola [art. 2.º, alínea a)], a mesma, nessa parte, não pode considerar-se aplicável por remissão do referido art. 8.º n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2008, na medida em que essa aplicação implicaria a revogação ou, pelo menos, a suspensão do art. 39.º-B do EBF.

IV - A interpretação contrária implicaria, não só a ilegalidade da referida portaria, que, como regulamento de execução que é, não pode conter qualquer norma *contra* ou *praeter legem*, sob pena de nulidade, como inclusive implicaria a inconstitucionalidade do referido art. 8.º n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2008, quer por violação do n.º 5 do art. 112.º, quer por violação dos arts. 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, todos da CRP.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando a impugnação judicial procedente, em anular as liquidações adicionais impugnadas.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou o recurso.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(1) Ulteriormente revogado pelo n.º 1 do art. 146.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012).

(²) O art. 39.º-A do EBF foi aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), e vigorou até à republicação do Estatuto pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, ocasião em que passou a corresponder-lhe o art. 43.º.

(³) Mais tarde, a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008), alterou a redacção desta alínea a), passando a redução da taxa do imposto de 20% para 15%.

(⁴) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32210.pdf>), págs. 662 a 672, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cc5328f21fd98fb6802579c30059534e>.

(⁵) «*Quanto à relação dos regulamentos com a lei e às suas funções [...], os regulamentos podem ser de execução, complementares ou independentes. Os regulamentos de execução executam a lei; os regulamentos complementares desenvolvem aspectos de uma disciplina normativa que a lei não regulou mas que não são necessários para que esta adquira exequibilidade; os regulamentos independentes contêm disciplinas materialmente inovatórias*» (MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral*, Tomo III, D. Quixote, 2007, pág. 246).

(⁶) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b977d4ce1df1371f80257d690031b143>.

(⁷) Seguimos aqui de perto o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República com o n.º 5/2004, de 1 de Julho de 2004, no *Diário da República* de 14 de Agosto de 2004 (<https://dre.pt/application/file/716772>), págs. 12589 a 12600, também disponível em <http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/7fe0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/33aaeac315ebfe1d80256e21003d5f11>.

(⁸) Cfr. JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU, *Sobre os Regulamentos Administrativos e o Princípio da Legalidade*, Livraria Almedina, Coimbra, 1987, págs. 131 e 132, e GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição revista, Coimbra Editora, 1993, págs. 922 e 923.

(⁹) MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, edição da AAFDL, 1977, pág. 200. No mesmo sentido, também FREITAS DO AMARAL, Curso de Direito Administrativo, com a colaboração de LINO TORGAL, volume II, Almedina, 2001, pág. 160, onde afirma que «os regulamentos de execução são, tipicamente, regulamentos “secundum legem”, sendo portanto ilegais se colidirem com a disciplina fixada na lei, de que não podem ser senão o aprofundamento» (ob. cit., pág. 160).

(¹⁰) Neste sentido, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, ob. e vol. cit., que, a págs. 256/257, afirmam: «Os regulamentos que violem a lei ordinária têm também como único desvalor admissível a nulidade. Com efeito, a anulabilidade permitiria a produção de efeitos jurídicos pelo regulamento ilegal até à sua anulação, bem como a consolidação daquele na ordem jurídica passado o prazo para a sua anulação. Ou seja, o regulamento ilegal teria, na prática, a virtualidade de suspender a lei por si violada desde a sua entrada em vigor até à sua anulação, bem como a de revogar a lei por si violada no caso de a anulação não ser pedida no prazo legalmente previsto».

(¹¹) Sobre a temática dos auxílios de Estado e com numerosas referências doutrinárias, vide o primeiro de muitos acórdãos proferidos por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Abril de 2013, proferido no processo n.º 29/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014.

(<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2013/32220.pdf>), págs. 1654 a 1671, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4e814ebe3e52143980257b65003c2170>.

(¹²) Cujo n.º 3 dispõe: «Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final».

(¹³) Segundo o estatuído no art. 108.º do TFUE (anterior art. 88.º do TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, «com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário*, Coimbra, 1994, pág. 58 e segs.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2.º do Regulamento do processo [Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do art. 93.º do TCE], segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.

«A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados [...] utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes [...]» (cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 271).

(¹⁴) A decisão da comissão europeia pode ser consultada em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/136246/136246_1153928_19_2.pdf.

(¹⁵) No ponto II da decisão, ficou dito: «A Comissão regista o facto de o regime em questão visar estimular o desenvolvimento regional através da concessão de auxílios à realização de projectos de investimento e acções susceptíveis de contribuir para a criação de emprego e para a modernização e dinamização das empresas localizadas nas regiões menos desenvolvidas do interior de Portugal. A este título, beneficia de um orçamento anual de 10000 milhões de escudos (+/- 50 milhões de euros) e será aplicável até ao final de 2003, fora dos sectores da agricultura e da pesca, bem como da indústria carbonífera».

(¹⁶) Como ficou dito na referida decisão, na nota de rodapé com o n.º 1: «Nos termos do dispositivo projectado pelas autoridades portuguesas, algumas destas empresas [localizadas nas áreas elegíveis] poderão beneficiar igualmente de uma redução das taxas do imposto sobre o rendimento (a taxa normal do imposto seria fixada em 25%, em vez dos actuais 32%, enquanto a taxa reduzida de imposto, aplicável às empresas cujo rendimento anual não excede 150000 euros, seria fixada em 15%, em vez dos actuais 20%). Esta vertente será contudo aplicada ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 69/2001 da Comissão relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios de minimis (JOCE L 10 de 13.1.2001) e não é abrangida pela presente notificação».

(¹⁷) Neste sentido, vide a decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD de 4 de Julho de 2014, proferida no processo n.º 273/2013-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=interioridade&s_artigos=&s_texto=&id=557, que seguimos.

(¹⁸) Neste sentido, entre outros, vide os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 19 de Dezembro de 2007, proferido no processo n.º 874/04, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Maio de 2008 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2007/32240.pdf>), págs. 1818 a 1822, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0afc57c5f9094163802573ca0057a626?OpenDocument>;

- de 2 de Março de 2011, proferido no processo n.º 49/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf>), págs. 327 a 332, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/247bcd945cbdcc068025784e0050fa15?OpenDocument>.

Sustentando a mesma tese, *vide* também, entre muitos outros e com numerosa indicação de jurisprudência e doutrina, o seguinte acórdão da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 6 de Setembro de 2011, proferido no processo n.º 371/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13 de Fevereiro de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32130.pdf>), págs. 1793 a 1805, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/34ec720a1ff520008025790600465893?OpenDocument>.

Na doutrina, *vide*:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, pág. 479, que refere que é «*irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto*», e volume II, 9.ª edição, pág. 1329, onde que diz que «*não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa*»;

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, pág. 472, onde escreve que «*as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade*».

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

IMT — prédio para revenda. Isenção de IMT. Caducidade da isenção. Alteração da natureza do bem. Constituição de propriedade horizontal. Taxa e valor à data da transmissão.

Sumário:

I — Tendo caducado a isenção de IMT por o prédio não haver sido revendido nos três anos que se sucederam à sua aquisição por uma entidade exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda, e, entretanto haver o prédio sofrido alteração na sua natureza, visto que foi sobre ele constituída a propriedade horizontal, aquele imposto será liquidado, tendo em conta o disposto no art.º 18.º, n.º 3 do CIMT, com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão para o adquirente que beneficiou dessa isenção.

Processo n.º 244/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Lisboa de 24 de Novembro de 2014

Julgou a Impugnação improcedente por não provada.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., SA., veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no processo de impugnação n.º 129/12.2BELRS, apresentada contra o acto de liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), do ano de 2011, e, respectivos juros de mora, no montante total de € 75.364,95, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. A ora impugnante, adquiriu o prédio em causa em 26 de Abril de 2006, beneficiou de isenção de IMT, ao abrigo do art. 7.º do Código do IMT, não conseguiu revender o imóvel no prazo de 3 anos, que a lei lhe confere.

2. A isenção caducou, portanto, em 26 de Abril de 2009, em face do estatuído no n.º 5 do art. 11.º do Código do IMT.

3. Assim, a taxa a aplicar e o valor patrimonial a considerar para efeitos de liquidação são os que estiverem em vigor em 26 de Abril de 2009.

4. No que concerne à taxa a aplicar aquela que constar na tabela, inserta no art. 17.º do Código do IMT naquela data.

5. Quanto ao valor patrimonial tributário aquele que se encontrar inscrito na matriz naquela data — 184.798,47 €.

6. Ora de facto, a liquidação de IMT emitida pelo serviço de finanças de Lisboa 2, aqui colocada em crise, não teve em atenção tal desiderato, ao desconsiderar os preceitos legais em vigor a aplicar ao caso concreto.

7. Não aplicou as taxas em vigor ao tempo da exigibilidade do imposto, na data em que caducou a isenção — 26 de Abril de 2009, constantes do art. 17.º do Código do IMT, na redacção do art. 97.º da Lei n.º 64-A/2008.

8. Não considerou o valor patrimonial tributário inscrito na matriz naquela data de 184.798,47 €.

9. Nos termos do n.º 1 do art. 12.º do respectivo Código, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

10. O valor do contrato, o preço, foi de 648.437,30 €, portanto, superior ao valor patrimonial tributário inscrito na matriz na data da exigibilidade do imposto, sendo este valor, que terá de servir de base à liquidação e, não outro.

11. No entanto, a Administração Fiscal, assim não procedeu e, à revelia dos preceitos legais atrás elencados pela ora impugnante efectuou uma liquidação que enferma de vício sobre os pressupostos de direito, o ato tributário de liquidação vai contra o comando legal, ao efetuar uma errónea interpretação da lei e da sua aplicação aos factos.

12. Houve violação de lei, uma vez que o acto tributário determinou a aplicação de uma taxa de imposto a um valor, que resultou numa tributação e correspondente liquidação de imposto — IMT.

13. Por isso, a atuação da Administração Tributária se traduziu numa errónea qualificação e quantificação do imposto - IMT, no vício da fundamentação utilizada, o que são causa de anulação do ato tributário ora impugnado.

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

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

16. Porquanto, entende a ora recorrente que a douda sentença padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao interpretar e aplicar erroneamente as disposições do Código do IMT designadamente os n.º 2 e 3 do seu art. 18.º e, do art. 266.º, n.º 2 da CRP.

17. Ao aplicar esse entendimento o Tribunal a quo, que não pode ser mantido e, concomitantemente ser revogado, viola as disposições insitas nas disposições legais em vigor, uma vez que o vpt resultou de obras efetuadas pelo recorrente e, esse valor tem reflexos em sede de IMI e nunca em IMT.

18. Ora a fundamentação de direito em que o Tribunal “a quo” se baseia para propalar a sentença recorrida, não é Possível à luz das regras interpretativas próprias do Estado de Direito. A sentença recorrida assim ao decidir, fez tábua rasa desses comandos legais, e o doudo Tribunal “a quo”, nos presentes autos obnubilou a sua função.

Requeru que o recurso seja julgado procedente, por provado anulando-se a sentença nos termos e com os fundamentos de direito acima expostos, devendo, consequentemente, ser anulada a liquidação impugnada com todas as consequências legais.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

1. Em 26/04/2006, foi outorgada, no Cartório Notarial de....., escritura de compra e venda e mútuo com hipoteca e fiança, nos termos da qual a impugnante (A....., SA.), adquiriu, pelo preço de € 648.437,30, o prédio urbano, sito na Rua....., e, da freguesia de....., concelho de Lisboa, descrito na 5.ª conservatória do registo predial de Lisboa sob o número 174 da referida freguesia, inscrito na matriz respectiva sob o artigo 516, com o valor patrimonial de € 179.415,99, declarando tratar-se de prédio destinado a revenda – cfr. fls. 27 a 36 dos autos.

2. A antedita aquisição beneficiou de isenção de IMT, pelo período de 3 anos, em virtude de a adquirente, aqui Impugnante, destinar o prédio a revenda – cfr. ponto 4. da p.i..

3. Em 28/01/2009, foi outorgada, no Cartório Notarial de....., escritura de constituição de propriedade horizontal, rectificadora a 28/05 do mesmo ano, na qual a impugnante declarou que o prédio urbano mencionado em 1., com o VPT de € 184.798,47, satisfazia os requisitos para nele ser constituído o regime da propriedade horizontal, individualizando as respectivas fracções de A. a K. – cfr. fls. 39 a 51 dos autos.

4. Na sequência do supra mencionado a impugnante apresentou, junto dos serviços da AT, a 09/02/2009, declarações para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz, (Modelo 1), indicando como motivo “Prédio Melhorado / Modificado” e respeitando às fracções mencionadas em 2., deste probatório – cfr. fls. 53 a 363.

5. Na sequência das declarações de alterações à constituição do imóvel supra, as fracções assim individualizadas foram objecto de avaliação, tendo, nessa sequência, sido fixado um VPT total de € 1.584.750,00 assim discriminado:

Fracção	Valor Patrimonial Tributável (VTP)
A	129.250,00
B	3.320,00
C	2.810,00
D	2.810,00
E	2.360,00
F	241.800,00
G	277.420,00
H	275.330,00
I	275.240,00
J	263.200,00
K	111.210,00

6. A Impugnante tomou conhecimento dos valores supra, por cartas que lhe foram dirigidas pelo Serviço de Finanças de Lisboa 2, em Março e Abril de 2010 - cfr. fls. 70 a 80 dos autos – doc. 6 junto com a p.i..

7. Até Abril de 2009, a impugnante não revendeu o prédio mencionado em 1., deste probatório.

8. Em 31/12/2011 a impugnante requereu, junto dos serviços da AT, a liquidação de IMT relativa à aquisição a que respeita o contrato referido em 1., supra - cfr. fls. 24 e 25.

9. Por carta que lhe foi dirigida em 08/09/2011, (Ent. Geral n.º 17280) a Impugnante tomou conhecimento do valor da liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões (IMT), efectuada na sequência do pedido supra referido, referente ao prédio sito em Lisboa na Rua....., destinado a serviços e habitação descrito sob o art. 516, da freguesia de....., concelho de Lisboa com o valor patrimonial de € 1.584.750,00 (já avaliado na vigência do Imposto Municipal sobre Imóveis) – cfr. fls. 24/45 dos autos.

10. O montante da liquidação de IMT exigido é no montante de € 75.364,92, sendo € 68.894,50 de imposto e € 6.470,42 de juros compensatórios apurados nos termos que a seguir se transcrevem:

Fracção	Valor de aquisição	VTP (IMT)	Colecta
A	€ 52.885,65	€129 250,00	€ 129.250,00 x 6,5% = € 8.401,25
B	€ 1.358,45	€ 3 320,00	€ 3.220,00 x 6,5% = € 215,80
C	€ 1.149,78	€ 2 810,00	€ 2.810,00 x 6,5% = € 182,65
D	€ 1.149,78	€ 2 810,00	€ 2.810,00 x 6,5% = € 182,65
E	€ 965,24	€ 2 360,00	€ 2.360,00 x 6,5% = € 153,40
F	€ 98.938,10	€ 241 800,00	€ 241.800,00 x 7% = € 16.926,00 - €7.567,00 = € 9.359,00
G	€ 113.512,84	€ 277 420,00	€ 277.420,00 x 8% = € 22.193,60 - € 10231,00 = € 11.962,60
H	€ 112.657,67	€ 275 330,00	€ 275.330,00 x 8% = € 22.026,40 - € 10.231,00 = € 11.795,40
I	€ 112.620,40	€ 275 240,00	€ 275.240,00 x 8% = € 22.019,20 - € 10.231,00 = € 11.788,20
J	€ 107.694,40	€ 263 200,00	€ 263.200,00 x 7% = 18.424,00 - 7.567,00 = € 10.857,00
K	€ 45.504,15	€111 210,00	€ 111.210,00 x 2% = 2.224,20 - € 855,00 = € 1.369,20
Total			€ 68 894,50
Juros comp.			€ (68 894,50 x 4% x 857) / 365 = € 6 470,42
Total			€ 75 364,92

(...)”Tudo conforme fls. 24/25 dos autos

Questão objecto de recurso:

1- Qual o valor a considerar na liquidação do imposto que venha a ser efectuada na sequência da caducidade da isenção, pelo facto do imóvel não ter sido revendido no prazo de 3 anos?

O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem, sendo devido pelas pessoas, singulares ou colectivas, para quem se transmitam os bens imóveis.

Em 26/04/2006, a impugnante adquiriu o prédio urbano em causa nestes autos, com o valor patrimonial de € 179.415,99, declarando tratar-se de prédio destinado a revenda. Por força do disposto no n.º 1 do 7.º do CIMT ficou tal aquisição isenta do IMT, dada a declaração do contribuinte de que o destinava a revenda sendo essa a actividade económica que, de forma habitual, exerce. Tal operação económica beneficiou de três anos de isenção de IMT, que caducou findo esse período por se não ter verificado entretanto a revenda declarada.

O n.º 2 do art. 18.º, do CIMT, refere que se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar são os vigentes à data da liquidação, sendo considerado como “data da liquidação” a “data em que, por força da caducidade, deve ser pedida a liquidação”. Nestas situações não existe uma liquidação de IMT efectuada no momento da aquisição do imóvel – aqui 26/04/2006 - que permanece inexigível durante o período de três anos em que funciona a isenção, ou até que se verifique a condição – revenda – do imóvel que faz caducar a dita isenção.

Como o impugnante exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda, nos termos do disposto no art.º 7º, n.º 2 do CIMT, a liquidação, neste caso, e, ao contrário do que ocorre noutras situações de isenção, só tem lugar no fim dos três anos de isenção:

art.º 7º do CIMT(...)

«2 - A isenção prevista no número anterior não prejudica a liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda».

Tendo em conta o disposto no art.º 18º do CIMT:

«1 - O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário.

2 - Se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação.

3 - Quando, no caso referido no número anterior e após a aquisição dos bens, tenham ocorrido factos que alterem a sua natureza, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão.».

a situação sub judicis cai sob alçada do disposto no seu n.º 3, isto é, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão porque durante o período de isenção ocorreram factos que alteraram a natureza do bem – a constituição de propriedade horizontal-

Parece ter sido opção do legislador que, verificando-se caducidade da isenção, nestas situações, sem que o bem tenha sofrido qualquer alteração o imposto seja determinado tendo em conta a taxa e o valor vigentes à data da liquidação. Mas, verificando-se alteração, já a liquidação terá em conta as taxas e valores vigentes à data da transmissão que ocorreu, naturalmente, antes de qualquer alteração sobre a natureza do bem.

A caducidade da isenção ocorreu em Abril de 2009 (3 anos depois de celebrada a escritura de compra e venda), sendo que, entretanto o prédio fora sujeito a constituição de propriedade horizontal, a impugnante apresentou, junto dos serviços da AT, a 09/02/2009, declarações para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz, (Modelo 1), indicando como motivo “Prédio Melhorado / Modificado”, vindo as fracções assim individualizadas a ser objecto de avaliação, tendo, nessa sequência, sido fixado um VPT total de € 1.584.750,00.

Não há dúvida que o imóvel sofreu alterações na sua natureza entre o momento em que foi adquirido pela impugnante e aqueloutro em que cessou a isenção, com repercussões muito significativas no valor patrimonial. Mas, apesar disso, nos termos da lei, como vimos, o valor da aquisição - 648.437,30 €-, será o que deve ser tido em conta na liquidação do IMT.

A sentença recorrida que assim não entendeu enferma de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao interpretar e aplicar erroneamente o disposto no art.º 18º do Código do IMT, a determinar a sua revogação, com a consequente declaração de anulação do acto de liquidação impugnado.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação, e determinar a anulação do acto de liquidação impugnado.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Sentença. Nulidade. Matéria de facto.

Sumário:

Enferma do vício de nulidade a sentença em que se decide a questão da nulidade da decisão de aplicação de coima, por falta da realização de cúmulo material de infracções da mesma natureza, quando do segmento probatório não se possa retirar a existência de uma pluralidade de infracções, nem tal questão tenha sido trazida aos autos pelas partes ou resulte dos documentos juntos pelas partes.

Processo n.º 269/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (TAF de Penafiel) datada de 19 de Dezembro de 2014, que julgou procedente o recurso interposto por A....., LDA, contra a decisão do chefe do Serviço de Finanças da Trofa de 23 de Fevereiro de 2014, que lhe aplicou a coima de € 27,50 acrescida das custas de processo no valor de € 76,50, por falta de pagamento duma taxa de portagem no âmbito do processo de contra-ordenação n- 4219201306096786.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. Vem o presente recurso interposto da douta decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou a decisão de aplicação da coima destes autos e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douta Fundamentação de direito que, “*No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contraordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha de ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º, do Código de Processo Penal (CPP)...*”.

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, nº2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste artº 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação da decisão de aplicação da coima e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo*, a nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças da Trofa, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. artº 63º, nº1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima presente nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, até porque não consta dos presentes autos a existência de outros processos de contra-ordenação com os quais este pudesse estar em concurso, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do nº1 do art. 41º do RGCO.

L. O arguido/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contraordenações, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, nº1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º n.º 2 da CRP.*” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aférir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o artº 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo a Meritíssima Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Não houve nenhuma apensação de processos do arguido/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado separadamente.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível da decisão da coima aplicada, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão na competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências.

A recorrida particular não contra-alegou, contudo, o Ministério Público respondeu na 1ª instância, tendo concluído:

1ª - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta sentença posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito,” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,” (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os artigos 25º 63º e 79º, todos do RGIT e ainda (d)o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT,” (sic).

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

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)o art. 63º do RGIT,.../... não abarca,.../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I).

4ª - Da mera leitura da douta fundamentação de direito da sentença *sub judice*, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado artº. 63º, do RGIT, - alínea d), do respectivo n.º 1 -, por não conter a decisão administrativa em causa todos os **requisitos legais**, especificamente, por da mesma, “apesar de se encontrarem em concurso,” não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “afetir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª - A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta sentença em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do artº 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do n.º 1 do citado pelo/a R. artº. 79º do RGIT cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados na decisão de aplicação de coima em questão.

6ª - Ao contrário do alegado pelo/a R. “A falta de aplicação do regime do concurso,.../... constitui um requisito legal da decisão” e consubstancia a apontada nulidade insuprível, e não “uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados,” (cfr. conclusão K.), como pretende o/a R..

7ª - Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douta sentença recorrida viola o “**princípio da separação de poderes**”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão - como resulta da sintomática invocação do disposto nos artºs 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

8ª - Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “afetir da existência de eventual contra-ordenação continuada” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RCCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT,” (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

9ª - Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP),” (sic conclusão X.).

10ª - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz *a quo* que a decisão de aplicação de coima em causa, por não conter todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única está, face ao prescrito no artº. 63º, n.º. 1, alínea d) do RGIT, ferida de nulidade insuprível.

11ª - Concluindo a final o/a R. “*que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errônea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, .../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.*” (sic conclusão **BB.**), mais se dirá, por um lado que, verificando-se conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de *per si*, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição; e por outro lado, que a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias, expressamente previstas na lei, não carece evidentemente de ser suscitado pelo arguido/recorrente.

12ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douta sentença recorrida deve ser confirmada/mantida.

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

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

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso ainda que com outra fundamentação. Em síntese, o Ministério Público entendeu que a sentença padece do vício de nulidade, por falta de especificação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.º - A decisão da coima aplicada nestes autos consta a fls.25 e 26, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

2.º - A coima foi aplicada por decisão de 23.02.2014 - cf. doc. de fls.26 dos autos.

3.º - A referida decisão foi notificada ao ora recorrente - cf. doc. de fls.28 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Identificam-se três questões a decidir no presente recurso e que são as seguintes:

I- Admissibilidade do recurso para este Supremo Tribunal, uma vez que o valor do processo é inferior a 1.250€;

II- Nulidade da sentença por insuficiência da matéria de facto face à concreta decisão proferida;

III- Erro de Julgamento.

Quanto à primeira:

Como bem refere o Sr. Procurador Geral-Adjunto no seu parecer de fls. 104 a 106, mesmo nos processos em que o valor do mesmo não atinja o valor fixado para a alçada do recurso pode ser admitido recurso ao abrigo do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGCO, quando o mesmo se destine a uma melhor aplicação do direito ou à uniformização da jurisprudência.

Tem este Supremo Tribunal interpretado tal norma, no dizer do acórdão datado de 20/06/2007, recurso n.º 0411/07, no sentido de que a expressão “*melhoria da aplicação do direito*”, dali constante [art. 73º, n.º 2], não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, a casos em que estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas. Mas, antes, servindo de válvula de segurança do sistema, deve compreender também casos de erros claros na decisão judicial, nomeadamente no que concerne à consequência da nulidade insuprível decorrente da ausência dos requisitos essenciais da decisão administrativa que aplica a coima fiscal.

Mais se refere naquele douto parecer que, no “*...caso concreto dos autos resulta da matéria de facto assente na sentença recorrida que à arguida foi aplicada uma coima por decisão de 23/02/2014. E com base nessa fatualidade a Mma. Juiz “a quo” considerou que essa decisão era nula por não ter procedido à realização de cúmulo material apesar de se encontrar em concurso e que a autoridade administrativa “tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos...*”.

Todavia, nem da matéria de facto dada como assente na sentença, que é quase inexistente, nem dos demais elementos dos autos, designadamente do recurso apresentado pelo arguido ou da decisão administrativa de aplicação de coima, resulta qualquer elemento que permita inferir a prática de qualquer outra infração por parte do arguido ou que tenha sido aplicado outra coima para além daquela que foi objeto da decisão impugnada.

Resulta, assim, que a Mma. juiz “a quo”, assenta a declaração de nulidade da decisão administrativa em matéria de facto que não foi objeto de qualquer atividade probatória no âmbito do processo, nem de julgamento de fato, o que inquina de, nulidade a sentença, por falta de especificação de matéria de facto, nos termos do artigo 125º, n.º 1, do CPPT.

Tal vício é manifesto e afronta as mais elementares regras do direito a um processo justo, uma vez que a decisão tem como pressuposto uma realidade que não está retratada no processo, motivo pelo qual se nos afigura que se justifica a intervenção do tribunal de recurso com vista a uma melhoria na aplicação do direito.”

Impõe-se, portanto, face a esta realidade aqui realçada, a admissão do recurso, ao abrigo do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGCO, no sentido de se indagar se de facto se impõe ou não censura à decisão recorrida, por aí se ter decidido questão para a qual não foram levados ao probatório elementos de facto suficientes que permitissem a mesma.

Quanto à segunda questão, a da nulidade da sentença:

Na sentença recorrida determinou-se a anulação da “... decisão de aplicação da coima e os ulteriores termos do processo ...”, com o seguinte fundamento:

“No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contraordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos do disposto nos arts. 25.º, 28.º e 29.º, do Código de Processo Penal (CPP), aplicável subsidiariamente por força do disposto nos arts. 3.º, alínea b), do RGIT e 41.º, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS), e aí aferir a existência de eventual contraordenação continuada ou do concurso de contraordenações e decidir pela aplicação, respetivamente, duma única coima, cf. arts. 30.º e 79.º, do Código Penal (CP), 3.º, alínea b) do RGIT e 32.º do RGIMOS, ou duma coima por cada infração em concurso e neste caso realizar posteriormente o cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única, cf. art. 77.º, n.º 1, do CP, mas apenas na parte em que determina a aplicação duma coima única, porquanto o art. 77.º prevê o cúmulo jurídico das penas, regime expressamente afastado pelo art. 25.º do RGIT.

Ora, tais procedimentos e operações não constam da decisão da coima aplicada à recorrente, o que determina a sua nulidade, nos termos do art. 63.º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT, por não conterem todos os requisitos legais da sua aplicação.

Fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela recorrente.”

Como já vimos, em qualquer um dos três pontos da matéria de facto levada ao probatório não se faz referência a qualquer pluralidade de infracções no espaço ou no tempo, apenas se faz referência a uma sanção contra-ordenacional respeitante a uma única infração, não pagamento de taxa de portagem, ocorrida no dia 28/06/2013.

Nem sequer tal questão da ponderação da necessidade de um eventual cúmulo jurídico ou material das sanções, decorrente de um eventual concurso de infracções, foi trazida aos autos pelas partes, nem a mesma consta dos documentos que servem de fundamento à matéria de facto que se levou ao probatório.

Ou seja, nem esta matéria de facto permitia um discurso fundamentador da sentença tal como dela consta, nem sequer tal questão se colocava nos autos, por não ter sido trazida aos mesmos pela interessada, quer por via de argumentação factual, quer por via de argumentação jurídica.

Assim, e como bem refere o Sr. Procurador Geral-Adjunto, a sentença recorrida mostra-se inquinada de vício que determina a sua nulidade, nos termos do disposto no artigo 125º, n.º 1 do CPPT, sendo que tal vício é manifesto e afronta as mais elementares regras do direito a um processo justo, uma vez que a decisão tem como pressuposto uma realidade de facto que não está retratada no processo.

Impõe-se, assim, e por estas razões, que este Supremo Tribunal determine a anulação da sentença recorrida e ordene a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que aí seja proferida nova decisão que aprecie as questões que vinham colocadas pela interessada face à matéria de facto disponível.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

- anular a sentença recorrida;
 - determinar que os autos regressem à 1.ª instância para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.
- Sem custas.

D.n.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Processo n.º 323/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, por seu turno, julgara improcedente a impugnação judicial que deduzira contra o acto de indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra liquidação de IMI referente ao ano de 2008.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A. As questões suscitadas no presente recurso são jurídica e socialmente relevantes e a intervenção do Supremo Tribunal de Justiça para conhecimento das mesmas é necessária para melhor aplicação do direito, pelo que o recurso é admissível, por força do disposto no art. 150º, n.º 1, do CPTA;

B. A Recorrente impugna a legalidade das avaliações patrimoniais tributárias dos prédios referidos nos autos, pelo que é a data em que essas avaliações foram efectuadas que importa para decidir a questão, e não a data da morte da autora da sucessão, como sustenta o douto acórdão sob recurso.

C. As avaliações foram efectuadas em 2009, depois da entrada em vigor da norma expressa no n.º 8 do art. 15º do Dec. Lei n.º 287/2003, e as filhas e herdeiras da autora da herança não expressaram a vontade de que os prédios fossem avaliados nos termos do CIMI, pelo que as avaliações em causa são absolutamente nulas, por violação da referida norma.

D. Da nulidade das avaliações resulta, necessariamente, a nulidade das liquidações de IMI nelas baseadas.

E. As avaliações efectuadas nos termos do CIMI são avaliações actuais, com base em factores actuais, pelo que o valor patrimonial delas resultante só pode constituir base de liquidação do imposto respeitante ao ano em que são realizadas.

F. Ora as liquidações *sub judice* respeitam aos anos de 2007 e 2008, anteriores àquele em que as avaliações em que se baseiam foram efectuadas.

G. As liquidações adicionais previstas no n.º 4 do art. 113º do CIMI só são legalmente possíveis quando, em liquidação anterior, por erro de facto ou de direito, foi calculado imposto de montante inferior ao devido, ou quando a lei, em relação a determinado imposto e para determinada situação, expressamente as ordenar ou permitir, hipóteses que não se verificam no presente caso.

H. As liquidações em causa não foram originadas por erro de liquidações anteriores, e não existe disposição legal que permita aplicar retroactivamente as avaliações feitas nos termos do CIMI a liquidações de imposto respeitantes a anos anteriores àquele em que essas avaliações se verificaram.

I. Pelo contrário, os arts. 16º e 17º do Dec. Lei n.º 287/2003 prevêm e regulam as avaliações dos prédios urbanos enquanto estes não forem avaliados nos termos dos arts. 38º e segs. do CIMI, o que mostra, de forma indiscutível, a ilegalidade da aplicação retroactiva das avaliações feitas nos referidos termos à liquidação do imposto relativo a anos anteriores àquele em que as avaliações ocorreram.

J. A interpretação da norma do n.º 4 do art. 113º do CIMI, feita pelo acórdão recorrido, no sentido de que as liquidações impugnadas são por ela abrangidas, é inconstitucional, pois essa norma, com esse sentido, afectaria de forma arbitrária e intolerável os direitos e expectativas legitimamente fundadas das herdeiras da autora da sucessão, violando por isso um princípio fundamental do Estado de Direito que é o princípio da confiança.

K. O acórdão sob recurso, considerando legais as avaliações em causa e as liquidações de imposto nelas baseadas, violou os arts. 15º, n.º 8 e 16º do Decreto-Lei n.º 287/2003, e fez errada interpretação e aplicação dos arts. 113º, n.º 4 do CIMI, pelo que deve ser revogado.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da não admissão do recurso, por falta de verificação dos respectivos pressupostos legais, argumentando do seguinte modo: "(...)

As questões que a recorrente pretende ver reapreciadas pelo STA consistem em saber se:

— *O estatuído no artigo 15º/8 do DL 287/2003, de 12 de Novembro, na redacção introduzida pela Lei 64-A/2008, que entrou em vigor em 2009.01.01, tem aplicação ao caso em análise em que a abertura da sucessão ocorreu em 2007.05.09;*

— É legal a aplicação do VPT, calculado nos termos do CIMI, à liquidação do IMI relativo a anos anteriores (no caso, 2008) àquele em que a avaliação foi efectuada (2009).

A recorrente fundamenta o recurso no facto de, alegadamente, as citadas questões se revestirem de manifesta relevância, jurídica e social, revestirem alguma complexidade e de ser necessária a intervenção do STA para melhor aplicação do direito.

Parece-nos que, salvo melhor juízo, o recurso não pode ser admitido por não se verificarem os respectivos pressupostos.

Na verdade, não estamos perante questões juridicamente melindrosas ou socialmente relevantes que permitem a expansão da controvérsia em discussão, para além da situação singular, existindo doutrina e/ou jurisprudência que se pronunciou em sentido divergente do acórdão recorrido, gerando, deste modo, incerteza e instabilidade na resolução das questões controvertidas e que, conseqüentemente, é necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito.

Com efeito, está em causa uma simples questão de aplicação da lei (artigo 15º/8 do DL 287/2003) no tempo, em face do disposto nos artigos 12º da LGT e 12º do CC e, bem assim, a interpretação dos normativos dos artigos 37º/4, 113º/4 e 116º/b) do CIMI, que não se reveste de uma complexidade hermenêutica superior ao normal.

A recorrente não alega, nem se antevê, a existência de doutrina/jurisprudência que se tenham pronunciado em sentido contrário ao do acórdão recorrido, de modo a gerar incerteza e instabilidade na resolução das questões controvertidas nem o erro grosseiro na apreciação de tais questões por banda decisão recorrida.

Também, a recorrente, de modo algum, demonstra, a alegada violação do princípio da confiança, constitucionalmente consagrado.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista. ».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à apreciação liminar sumária a que alude o n.º 1 do artigo 150º do CPTA, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção que o recurso de revista excepcional, previsto no aludido preceito legal, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua **relevância jurídica ou social**, se revista de **importância fundamental**, ou se a sua admissão for **claramente necessária para uma melhor aplicação do direito**.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de **relevância jurídica fundamental** verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já **relevância social fundamental** verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a **clara necessidade** da admissão da revista para **melhor aplicação do direito** há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso em apreço, tendo presente que as questões que a recorrente pretende ver apreciadas neste recurso são as de saber se: (i) tendo a transmissão *mortis causa* ocorrido em 9/05/2007, pode aplicar-se a norma contida no artigo 15º, n.º 8, do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, que entrou em vigor em 1/01/2009; (ii) tendo a avaliação sido realizada em 2009, pode aplicar-se o valor patrimonial tributário fixado nesse ano à liquidação de IMI referente ao ano de 2008.

Tais questões obtiveram a seguinte solução jurídica no acórdão recorrido:

«*In casu*», o recorrente começa por defender que são nulas as avaliações efectuadas e, por consequência, as liquidações impugnadas, visto que contrárias ao disposto no artº. 15º, n.º 8, do dec. lei 287/2003, de 12/11.

Antes de mais, se dirá que é hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artº 9º do C. Civil; artº 11º da L.G.Tributária).

De acordo com o artº 15º, n.º 1, do dec. lei 287/2003, de 12/11, enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do C.I.M.I., aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, mais indicando o n.º 2 do preceito que o disposto no n.º 1 se aplica às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto de selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artº 1º do Código do Imposto de Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004. É o caso dos presentes autos, sendo o facto determinativo da transmissão gratuita o óbito identificado no n.º 1 do probatório, ocorrido em 9 de Maio de 2007, óbito este participado através da apresentação da declaração Mod. 1 referente a imposto de selo em 17 de Maio de 2007 (cfr. n.º 2 do probatório; artº. 15º, n.º 6, do dec. lei 287/2003, de 12/11; artº 13º, n.º 1, alínea i), do C.I.M.I.; artº 26º, n.ºs 1 e 3, do C.I.Selo).

O artº 96º da Lei 64-A/2008, de 31/12 (O.E. 2009), introduziu o n.º 8 ao artº 15º do dec. lei 287/2003, de 12/11, normativo do qual passou a constar que: “o disposto no n.º 2 do presente artigo não se aplica ao cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões por morte de que forem beneficiários, salvo vontade expressa pelos próprios”.

Nos termos do artº 174º da Lei 64-A/2008, de 31/12, a entrada em vigor deste diploma ocorreu a 1 de Janeiro de 2009, ou seja, a redacção do n.º 8 do artº 15º do dec. lei 287/2003, de 12/11, apenas é aplicável aos factos tributários que ocorram após a sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2009. O que, aliás, está de acordo com o princípio básico de aplicação da lei no tempo fixado no artº 12º do C. Civil, de que a lei só dispõe para o futuro, presumindo-se ressaltados, quando retroactiva, os efeitos já produzidos pelos factos que ela se destina a regular (nº 1). E se confirma na primeira parte do n.º 2 da mesma norma e diploma. Ai se estabelece que “quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida que só visa os factos novos”.

Deste modo e como regra geral, deve concluir-se que as relações jurídicas nascidas anteriormente à entrada em vigor de uma lei se regularão pelas normas que vigorarem na data da sua ocorrência, salvo se o legislador tiver expressamente determinado que o campo da aplicação da lei nova atinge relações jurídicas que lhe são anteriores (cfr. lei nova que tiver um carácter interpretativo - artº 13º do C. Civil).

Atento tudo o acabado de explanar, a alteração introduzida no n.º 8 do art. 15º do dec. lei 287/2003, de 12/11, porque não tem, manifestamente, natureza de lei interpretativa, só se pode aplicar aos factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor. Por outro lado, deve recordar-se que nos termos do artº 5º, alínea p), do C.I.Selo, na sucessão por morte a obrigação tributária ocorre com a abertura da sucessão, ou seja, no momento da morte do seu autor (cfr. art. 2031º do C. Civil).

“*In casu*”, o facto gerador da obrigação tributária ocorreu a 9 de Maio de 2007, com o óbito de A..... (cfr. n.º 1 do probatório), pelo que a redacção do citado artº.15º, n.º 8, do Dec. Lei 287/2003, de 12/11, não se lhe aplica.

Falece, atento tudo o aludido, o argumento invocado pelo recorrente, relativo à ilegalidade da avaliação dos imóveis nos termos do artº.15º, n.º 8, do Dec. Lei 287/2003, de 12/11, pelo que se deve confirmar a decisão recorrida neste segmento.

Defende, igualmente, o apelante que é contrária à lei a aplicação retroactiva das avaliações em causa à liquidação de imposto respeitante a anos anteriores àquele em que essas avaliações foram feitas.

Também quanto a este ponto não assiste qualquer razão ao recorrente. Expliquemos porquê.

Apesar do procedimento de avaliação dos imóveis se ter prolongado por alguns meses, certo é que o seu resultado, enquanto definidor do valor patrimonial dos imóveis, terá efeitos reportados ao

facto gerador da obrigação de avaliação (cfr. art. 37º, n.º 4, do C.I.M.I.), o que, no caso em concreto, ocorreu a 9 de Maio de 2007, com o óbito de A....., de acordo com o supra mencionado.

Por outro lado, conforme resulta do disposto no artº 113, n.º 4, do C.I.M.I., as liquidações oficiosas ou adicionais podem ser efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artº 116º do mesmo diploma, quanto aos prazos de caducidade, ou seja, no prazo de quatro anos, atento o determinado no artº 45º da L.G.Tributária. Mais se deve recordar que são oficiosamente revistas as liquidações emitidas em resultado de nova avaliação (cfr. artº 115º, n.º 1, alínea b), do C.I.M.I.).

Revertendo ao caso dos autos, uma vez que as liquidações emitidas foram efectuadas dentro do prazo de quatro anos após o facto gerador, não existe qualquer ilegalidade cometida por parte da Administração Tributária, assim se confirmando a decisão do Tribunal “a quo” nesta fracção.».

Do descrito pode concluir-se, desde logo, que se encontra afastado o requisito da relevância jurídica fundamental, porquanto as questões apreciadas e decididas – e cuja resolução se pretende, de novo, colocar a este Supremo Tribunal – não requerem um esforço interpretativo particularmente difícil ou operações exegeticas de especial dificuldade, antes apresentando uma complexidade que não ultrapassa o que é normal nas controvérsias judiciais, sendo que a posição assumida pelas instâncias se enquadra perfeitamente no espectro das soluções jurídicas plausíveis para as questões analisadas.

Por outro lado, não se detecta um interesse comunitário significativo na (re)apreciação das aludidas questões. Com efeito, não se surpreende, no caso dos autos, um interesse comunitário que, pela sua peculiar importância, pudesse levar, só por si, à admissão de revista, já que os interesses em jogo não ultrapassam significativamente os limites do caso concreto.

Razão por que também não pode dar-se por verificado o requisito da relevância social fundamental.

*Finalmente, quanto à motivação do acórdão recorrido, não se visiona nela qualquer erro grosseiro que tenha levado a uma decisão ostensivamente errada ou juridicamente insustentável e que imponha, por si só, a admissão da revista como *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, assim ficando afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.*

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

Nesta conformidade, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — À luz da apontada disposição legal, no recurso de revista excepcional está excluído o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do n.º 4 desse preceito legal.*

III — Por outro lado, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, mostra-se ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a essa matéria de facto.

Processo n.º 400/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A..., L.^{da} e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º n.º 1 do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 20 de Dezembro de 2013, que concedeu parcial provimento ao recurso interposto por A....., Lda, com os sinais dos autos, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 30 de Novembro de 2012, que julgara improcedente a impugnação judicial por esta deduzida contra liquidações de IRC dos anos de 2002 e 2003, julgando, ao invés, procedente a impugnação no tocante às correcções da matéria tributável por desconsideração das facturas emitidas por B....., Lda., C....., Lda., D....., Lda., E....., Lda e F....., anulando as liquidações impugnadas na medida em que resultaram daquelas correcções.

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

1 - O Ministério Público, nos autos em epígrafe, notificado do Acórdão proferido no processo à margem identificado que revogou a sentença recorrida, não se conformando com o mesmo, vem interpor Recurso de Revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do art. 150, n.º 1, do CPTA.

2 - O douto Acórdão efectuou uma errada interpretação das disposições dos arts 23.º do CIRC, 75º da LGT e 100º d (sic)

3 - O recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150, n.º 5, do CPTA.

4 - Resulta do douto Acórdão sob recurso que o Venerando TCAN deu provimento ao recurso interposto por A....., Lda revogando a sentença que julgou improcedente a impugnação judicial no tocante às correcções da matéria tributável por desconsideração das facturas emitidas por B....., Lda, C....., Lda., D....., Lda., E....., Lda, F....., julgando nesta parte procedente a impugnação judicial e anulando as liquidações impugnadas na medida em que resultaram daquelas correcções.

5 - O acórdão sob recurso considerou que a administração tributária não logrou demonstrar a legalidade da sua actuação ao concluir que as facturas daqueles emitentes não correspondiam a transacções reais a partir da recolha de indícios exclusivamente relativos aos fornecedores de que estes não poderiam ter fornecido a mercadoria, nada dizendo se o utilizador das facturas sabia ou podia saber, ou se devia saber, sobre se o esquema fraudulento existente a montante da sua transacção

6 - O Ministério Público não se conformando com tal solução de direito que a seu ver constitui uma inversão do ónus da prova e suscitará grandes dúvidas no julgamento de casos idênticos, entende que o recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150, n.º 5, do CPTA.

7 - A questão jurídica a resolver atribui à decisão a proferir uma utilidade que vai além deste caso, fornecendo orientação para os particulares, a Administração Tributária e os Tribunais perante uma situação jurídica que se repetirá num número indeterminado de casos futuros pelo que estando reunidos os requisitos para ser considerada de importância fundamental, requer-se a admissão da revista.

8 - O TCAN no acórdão em recurso, centra-se na questão de saber se a administração tributária pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos emitentes das facturas indiciadores da falsidade, para desconsiderar os custos.

9 - Considerando que não pondo em causa que a recorrente adquiriu a sucata, teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas.

10 - E não tendo tal acontecido, concluiu, ao contrário do decidido pela sentença recorrida que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de desconsiderar os custos suportados nas facturas em causa nos autos.

11 - Considerou procedente desde logo o recurso nesta parte por a administração tributária não ter justificado a sua actuação, entendeu não ter de analisar se a impugnante ora recorrente fez prova da veracidade das transacções.

12 - Ora neste caso, o TCAN aprecia a matéria de facto e as disposições legais aplicáveis mas interpreta-a, como se tivesse sido provada a existência dos fornecimentos em questão, quando em lado nenhum isso se infere ou é referido pela AT ou pela bem fundamentada sentença da 1ª instância.

13 - Invertendo os princípios do ónus da prova, envereda por uma solução jurídica completamente contrária à jurisprudência que se tem pronunciado em sentido contrário sobre a questão.

14 - Veja-se p. exemplo o Ac. deste TCAN, no Proc.00964/06.0BEPRT, de 26-04-2012, Relatora Catarina Almeida e Sousa, em que a recorrente é a mesma destes autos, também sobre o ónus da prova refira-se da mesma relatora o acórdão recorrido, o Ac. deste TCAN, Proc. 1185/04.2PRT, de 08-03-2012, e do STA, Ac. como o de 4-11-2004, rec 810/04, 30-4-2003 Proc. 241/03, e 27-10-04, Proc. 810/04.

15 - Como bem refere a sentença recorrida, a Administração Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a desconsiderar um custo contabilizado (in casu, que a levou a considerar determinadas aquisições de sucata como simuladas), factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente em sede tributária), só, então, passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

16 - Os indícios que levaram a AF a concluir que as facturas emitidas pelas entidades supra referidas não titulavam operações reais são os que constam do relatório da fiscalização, sabido que é nele que se encontra enunciada e concretizada a fundamentação das liquidações impugnadas.

17 - Ora, segundo o teor desse RIT, a Administração Fiscal efectuou uma fiscalização cruzada à impugnante que veio a resultar na revelação denunciadora de uma série de circunstâncias indiciadoras de que, no caso vertente, não estamos perante transacções reais.

18 - A Administração Fiscal basta a prova da existência de factos que, valorados à luz da experiência comum, permitam um juízo suficientemente sólido da existência daqueles indícios, não tendo que fazer a prova dos requisitos da simulação tal como prevista na lei civil.

19 - Acresce referir que, do cotejo da prova produzida, não resulta demonstrado que as facturas a que se reporta o RIT junto aos autos titulam operações efectivamente ocorridas, tanto mais que os depoimentos das testemunhas inquiridas, no que concerne às transacções tituladas pelas facturas postas em crise pela Administração fiscal apresentam-se imprecisos, vagos e, por isso, insusceptíveis de criar a convicção no Tribunal de que as operações tituladas por aquelas condizem com a realidade material dos factos.

20 - Apesar de ser utilizado o cheque como meio de pagamento, a peculiaridade dos respectivos montantes terem sido levantados imediatamente ao balcão ou imediatamente levantados após o seu depósito, manifesta uma prática não generalizada ou comum, uma vez que equivale ao pagamento em número de quantias avultadas.

21 - Da prova testemunhal produzida constata-se que dos mesmos apenas resultou a descrição do funcionamento e as práticas adoptadas pela Impugnante quanto aos seus fornecedores, bem como do modus operandi dos intervenientes no negócio de compra e venda de sucata, sendo totalmente omissos quanto à identidade dos fornecedores, respectiva estrutura empresarial ou a materialidade das operações em questão.

22 - Considerando que os indícios recolhidos pela Administração Tributária configuram elementos probatórios objectivos, tendo esta cumprido o ónus probatório que sobre si impendia no sentido da fundamentação substancial dos actos impugnados que a lei exige para legitimar as correcções da matéria tributável declarada, urgia que a Impugnante para fazer vingar a sua tese apresentasse em juízo prova capaz de atestar a veracidades das transacções desconsideradas, ou seja, que oferecesse prova bastante da realidade das operações tituladas pelas facturas em apreço.

23 - Certo é que, no caso vertente, este ónus não foi cumprido pela Impugnante uma vez que não se provaram quaisquer dos factos alegados na douda p.i, excepcionando os que resultam directamente do Relatório da Inspeção, sendo que nem a prova documental, nem a testemunhal carregada para os autos pela Impugnante teve a virtualidade de contrariar ou mesmo abalar a credibilidade dos indícios recolhidos pela AT.

24 - Competia à administração tributária provar a existência dos fornecimentos e provados estes teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas?

25 - O julgamento efectuado em 1ª instância, quanto à matéria de facto, não foi posto em causa, visto que se a recorrente, dela discordasse e pretendesse impugná-la, teria indicado os meios probatórios constantes do processo que impunham uma decisão diversa daquela que consta da sentença, em observância do disposto no art. 690º-A, n.º 1, alínea b), do CPC, o que não fez.

26 - Estes sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam verdadeiras operações é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

27 - Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 75º, n.º 1, da LGT, pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem omissões, erros, inexactidões ou outros indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

28 - O n.º 1 do art. 100º do CPPT faz recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

29 - Assim, neste caso cessou a presunção prevista na primeira do art. 75º da LGT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

30 - O Tribunal Central Administrativo, numa situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, teria de a valorar contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova, não podendo impor esse ónus à administração tributária.

31 - Aliás este tem sido o sentido decisório da nossa jurisprudência aqui citada e na sentença do TAF do Porto, permitindo-nos citar em abono do que foi referido, o STA nos Acs. de 4-05-2005, proferido no Proc. n.º 0943/04 e de 07-05-2003, PLENO DA SECÇÃO DO CT e o TCAN, entre outros, no Ac. proferido no Proc. 01834/04, em 24-01-2008.

32 - Quanto ao Ac. do T.J. de 31.01.2013, Proc. C-642/11 citado no acórdão sob recurso, o mesmo se refere-se a uma determinada operação em sede de dedução de IVA intracomunitário em que o “sujeito passivo não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo estava viciada por fraude ao IVA”, situação bem diferente da nossa

33 - Neste caso, na investigação que efectuou e na análise dos elementos contabilísticos a administração tributária verificou que aqueles não transaccionaram os produtos indicados nas facturas, nem tinham capacidade instalada (instalações e equipamentos) e financeira, para realizar as operações indicadas, naqueles montantes e, não foi apresentada, prova testemunhal ou documental comprovativa das operações de compra constantes nas facturas contabilizadas – cfr. relatório da inspecção de fls. 47 a 116 do PA.

34 - A fundamentação subjacente às correcções da matéria colectável que emergiram nos actos tributários impugnados foi devidamente efectuada através da notificação da inspecção tributária efectuada, ficando a impugnante bem ciente da mesma mas não exerceu o direito de audição.

35 - Tendo a Administração Tributária investigado e evidenciado a consistência do juízo de que as operações consubstanciadas nas ditas facturas não se realizaram, incumbia ao impugnante o ónus da prova da realidade de tais operações, o que não logrou fazer, isto é, a prova apresentada foi claramente insuficiente para comprovar a realização das operações a que se reportam as facturas em causa.

36 - Tal como é referido no voto de vencido do nosso Acórdão, trata-se de operações económicas que envolvem elevados valores, não se trata de situações ocasionais e esporádicas com a recorrente, mas, ao invés e como resulta do RIT, reveladoras de um relacionamento frequente contínuo e duradouro entre as partes.

37 - Perante este circunstancialismo vertido no relatório de inspecção, e salvo melhor opinião, a administração tributária não tinha que demonstrar o que quer que fosse mais para considerar simuladas as operações tituladas pelas facturas, em que aqueles fornecedores figuram como emitentes, até ser feita prova pela recorrente de que as operações ocorreram efectivamente.

38 - Assim, não podem ser consideradas como compras de mercadoria e, consequentemente, como custos das mercadorias vendidas, pelo que de acordo com o art. 23.º do CIRC não podem ser afectadas a custo fiscal.

39 - Como tal, o duto Acórdão violou por erro de interpretação as normas dos arts. 23º do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT.

40 - Consequentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo, substituindo-o por outro que confirmando a sentença da 1ª instância, considere a impugnação improcedente.

Assim decidindo Vossas Excelências farão como sempre Justiça.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos que seguem:

1. O recurso interposto pelo Ministério Público deve ser julgado inadmissível uma vez que parte de uma premissa errada, isto é, da consideração de uma controvérsia que não existe, de todo – nem

nos autos nem na jurisprudência -, o que inquina qualquer possibilidade de uma apreciação de fundo do recurso em causa.

2. O acórdão recorrido não tem por ponto de partida qualquer pressuposto distinto da demais jurisprudência dos Tribunais em matéria de ónus da prova nos casos de facturação fictícia: desde logo, aquele não diz que a AT, para cumprir o seu ónus da prova (e o comando do artigo 74.º da LGT), não se pode bastar com a recolha de elementos que digam respeito aos emitentes das facturas (entidades terceiras ao contribuinte inspeccionado).

3. Em lado algum da decisão em crise o Tribunal estabelece esse limite que o Ministério Público parece imaginar: o acórdão recorrido não refere – nem dele é possível intuir – que todo o acto tributário fundamentado na recolha de indícios de facturação falsa junto dos emitentes (sem qualquer um relativo ao sujeito passivo do acto) deve ser anulado, limitando-se a dizer, pelo contrário, que, como é óbvio, é essencial que os indícios mobilizados signifiquem, não apenas a descredibilização dos emitentes, mas especificamente a descredibilização “das operações” tituladas pelas facturas colocadas em causa.

4. O acórdão recorrido parte do princípio de que os actos tributários do tipo dos que estão em causa nos autos podem ter por sustento a recolha de indícios relacionados apenas com entidades terceiras à entidade sujeita àqueles actos, ressalvando porém que, naturalmente, os indícios devem ser de tal sorte que lancem dúvida sobre, especificamente, a “realidade das operações” tituladas pelas facturas concretamente em crise – e não, de forma mais ou menos difusa, sobre a “credibilidade dos seus emitentes”.

5. De facto, lendo-se o aresto, percebe-se imediatamente que o Tribunal não considera irrelevantes à partida os elementos recolhidos pela AT (não há, desde logo, uma descredibilização “a priori” pelo facto de eles apenas dizerem respeito aos emitentes) mas ainda que tais factos possam ser verdadeiros, nada impede que as transacções tituladas nas facturas tenham acontecido: o Tribunal di-lo, antes de mais, por entender que parte dos indícios concretamente mobilizados pela AT, independentemente da sua origem (se são relativos aos emitentes ou à Impugnante) não significam por si só que as facturas não representam transacções efectivas.

6. De resto, é também esta apreciação concreta que está em causa no acórdão do processo n.º 964/06.0BEPRT (que o Ministério Público dá como exemplo de uma orientação jurisprudencial alegadamente distinta da do acórdão recorrido).

7. Portanto, no que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos mobilizados pelo Ministério Público é, tão-só, na apreciação “concreta” dos indícios “específicos” mobilizados em cada um dos casos, com base numa análise conjugada de três elementos: i) credibilidade intrínseca, em abstracto, dos indícios, vista à luz ii) da experiência comum e iii) dos elementos carreados para o processo pela Impugnante.

8. Trata-se, assim, de uma divergência que nada tem a ver com a interpretação do direito mobilizado (com o escopo das normas, com o alcance do poder que estas conferem à AT, com a distribuição do ónus da prova), estando antes estritamente limitada à análise dos factos “concretos” e à susceptibilidade de os mesmos, em cada um dos processos, serem ou não subsumíveis ao direito em causa.

9. Ou seja, não existe sobre o tema em causa qualquer divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias susceptível de gerar incerteza e instabilidade na resolução dos litígios e de, por isso, exigir a intervenção do STA, na qualidade de regulador do sistema.

10. Por outro lado, a consonância do acórdão recorrido com a orientação reiterada dos Tribunais é também um indício seguro de que aquele não perfilhou uma solução ostensivamente errada ou juridicamente insustentável.

11. Deste modo, a questão decidenda não cabe na previsão do artigo 150º do CPTA: não existe qualquer violação de lei substantiva ou processual que requeira a intervenção correctiva do STA, por esta via (n.º 2), e, portanto, não só aquela questão não tem uma importância jurídica ou social fundamental como não requer “uma melhor aplicação do direito” (n.º 1).

12. Aliás, em bom rigor, a motivação do recurso é verdadeiramente típica de um recurso normal, e não excepcional, conforme resulta à evidência particularmente das conclusões 19 em diante formuladas das alegações do Ministério Público – nas quais este desenvolve uma argumentação própria de quem requer a reapreciação do direito aplicado com sustento numa diferente apreciação da actualidade relevante, e não – conforme é exigido pelo regime do recurso excepcional de revista do artigo 150º do CPTA – com base num diferente sentido atribuído ao conteúdo das previsões normativas.

13. Seja como for, mesmo que se entendesse como admissível o presente recurso – no que não se concede –, a verdade é que a revista solicitada haveria sempre de improceder, dado que o Tribunal recorrido fez uma interpretação correcta das possibilidades de aplicação do regime do ónus da prova: a AT está obrigada a recolher indícios sérios de que entre o contribuinte inspeccionado e os seus fornecedores de serviços ou bens houve um conluio simulatório: para que as correcções impugnadas se possam considerar legalmente realizadas, a AT deveria ter identificado, nas relações da A..... com os seus fornecedores, quer o intuito e o acordo simulatórios, quer o “animus nocendi” em desfavor do Estado.

14. No entanto, os actos de liquidação impugnados baseiam-se numa fundamentação que é, no tom e na natureza, simplesmente remissiva – não constituindo mais do que uma mera resenha de conclusões de outros Relatórios (Como que um seu epílogo), relativos a outros sujeitos passivos, de cujo conteúdo completo a A..... nunca teve conhecimento: a a AT não apresentou provas ou sequer indícios credíveis e circunstanciados do que aparentemente alega e que possam ser sustentadamente subsumidos ao conceito – a algum conceito – de simulação, limitando-se a expor o circuito comercial de determinadas mercadorias, a identificar a situação tributária irregular de alguns dos operadores que nele participam, a referir a alegada reiteração de um determinado tipo de fraude no sector em causa e a concluir, irresponsável e – diga-se – preguiçosamente, que toda e qualquer entidade envolvida nesse circuito faz parte de um conluio fraudulento.

15. De qualquer modo, como decorre do Acórdão recorrido, ainda que todos aqueles supostos “indícios” se viessem a provar, daí não se poderia concluir pela inexistência de meios para celebrar com a A..... os negócios titulados nas facturas: nenhum desses indícios impede um operador de, obtendo as necessárias quantidades de mercadorias, munindo-se de um livro de facturas e abrindo uma conta bancária em nome do titular da factura, se deslocar às instalações de um outro revendedor, oferecer as mercadorias, acordar um preço e descontar o cheque usado como meio de pagamento (ou seja, não pode concluir-se, apenas por que se confirmam aqueles factos, que os fornecedores não estavam em condições de transaccionar as mercadorias).

Termos em que deverá rejeitar-se o recurso, por falta dos pressupostos da revista excepcional ou, subsidiariamente, negar-se provimento ao recurso, mantendo-se o douto acórdão recorrido, com todas as consequências legais.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o douto parecer de fls. 833/834 dos autos, concluindo no sentido da admissão da revista.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir da admissibilidade do recurso.

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

Dá-se por reproduzido o probatório constante do acórdão recorrido (fls. 528 a 570 dos autos).

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido para este STA como Recurso de Revista Excepcional (cfr. requerimento de interposição e despacho de fls. 612 e 635 dos autos, respectivamente), havendo agora que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação in casu dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, ex vi do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

1 – Das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2 – A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

3 – Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue mais adequado.

4 – O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

5 – A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo.

Decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do transcrito preceito legal a excepcionalidade do recurso de revista em apreço, sendo a sua admissibilidade condicionada não por critérios quantitativos mas por um critério qualitativo – o de que em causa esteja a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito – devendo este recurso funcionar como uma válvula de segurança do sistema e não como uma instância generalizada de recurso.

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de relevância jurídica fundamental verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos

regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já relevância social fundamental verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.».

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado pelo recorrente Ministério Público e bem assim pelo Ministério Público neste STA, não se nos afiguram preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como aliás já recentemente decidido em casos substancialmente idênticos - Cfr. Acórdãos deste STA de 13 de Julho de 2015, proferidos nos recursos n.ºs 511/15, 591/15 e 587/15.

É que a questão que o recorrente Ministério Público coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, das ilações de facto que o julgador retirou dos elementos constantes dos autos para o efeito de concluir que os indícios apontados pela AT são insuficientes para legitimar a correcção com fundamento na falsidade das transacções tituladas pelas enunciadas facturas.

Ora, é sabido que as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da factualidade fixada no probatório integram-se, ainda, no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, isto é, no domínio do julgamento de facto realizado pelo juiz segundo o princípio da livre apreciação da prova e de acordo com o que expressamente se dispõe nos n.ºs. 3 e 4 do dito art. 150.º do CPTA, está excluído do âmbito do recurso de revista excepcional o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Assim, uma vez que a situação proposta pelo recorrente MP e a que reportam os presentes autos não se enquadra no âmbito desta ressalva, então não pode ela ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista, que não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Em sentido idêntico, os já citados Acórdãos desta mesma formação do passado dia 13 de Julho - recursos n.ºs 511/15, 591/15 e 587/15 - para cuja fundamentação complementarmente se remete.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos do recurso de revista excepcional previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Taxa de gestão de resíduos. Constitucionalidade.

Sumário:

Tendo a taxa de gestão de resíduos natureza jurídica de taxa (e não de imposto), o respectivo regime jurídico não afronta, do ponto de vista orgânico, as normas constitucionais.

Processo n.º 428/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública e Ministério Público.

Recorrido: Associação de Municípios do Vale do Douro Norte.

Relator: Ex.^{mo}. Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública e o Ministério Público (embora no requerimento de interposição do recurso o MP refira a Secção do Contencioso Administrativo do STA, trata-se, manifestamente, de erro de escrita, a demandar mera rectificação) recorrem da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou procedente a oposição deduzida por Associação de Municípios Vale Douro Norte, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal que lhe moveu a Agência Portuguesa do Ambiente para cobrança da quantia de € 227.279,32 respeitante a liquidação de taxa de resíduos relativa a acerto do ano de 2007, 1º semestre de 2008, acerto do ano de 2008 e 1º semestre de 2009, acrescida da quantia de € 39.642,37, correspondente a juros de mora.

Por despacho de 4/06/2013 foi desatendido o pedido formulado pelo Ministério Público no sentido de constar da decisão que se julga organicamente inconstitucional a norma em causa.

1.2. A Fazenda Pública alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

1ª - A qualificação de determinado tributo como taxa, contribuição financeira ou imposto determina o respectivo regime jurídico: os impostos estão sujeitos ao princípio da legalidade fiscal, na dupla vertente de reserva de lei formal e de reserva de lei material (princípio da tipicidade), enquanto que as taxas e contribuições financeiras estão sujeitas a mera reserva parlamentar quanto ao regime geral;

2ª - As taxas, ao contrário dos impostos, assentam numa contraprestação específica, pressupondo que os sujeitos passivos são os seus efectivos causadores ou beneficiários (bilateralidade);

3ª - As contribuições financeiras, caracterizam-se também pelo carácter comutativo, mas apresentam componente colectiva mais acentuada, não se dirigindo à compensação de uma contrapartida prestada a um sujeito determinado mas sim à compensação de prestações dificilmente divisíveis no plano individual, que, todavia, são imputáveis a um grupo determinável de sujeitos;

4ª - As taxas, tal como as contribuições financeiras, obedecem a um princípio de equivalência, consistente na ideia de troca ou sinalagma entre o tributo e o custo que o contribuinte gera à administração (princípio da compensação dos custos) ou o benefício que dela recebe (princípio do benefício);

5ª - A taxa de gestão de resíduos, prevista pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro e liquidada pela Agência Portuguesa do Ambiente, nos termos da Portaria n.º 1407/2006, de 18 de Dezembro, é uma verdadeira e própria taxa, possuindo objectivos fiscais (compensação dos custos de acompanhamento da actividade de gestão de resíduos) e extrafiscais (de tipo ambiental);

6ª - A taxa não visa o financiamento geral dos serviços da administração, mas a compensação dos custos a esta gerados pelos sujeitos passivos -entidades gestoras de resíduos - e efectivamente causados, em termos últimos, pelos contribuintes sobre os quais é repercutida a taxa;

7ª - O facto de a contraprestação beneficiar toda a colectividade, não ser solicitada pelo contribuinte e poder até ser considerada inconveniente por este, não afasta a existência de sinalagma;

8ª - Existindo, como existe, um custo efectivamente provocado pelo contribuinte, taxa de gestão de resíduos é uma verdadeira taxa e não uma contribuição financeira;

9ª - De todo o modo, quer se qualifique como taxa, quer se qualifique como contribuição financeira, a taxa de gestão de resíduos não é organicamente inconstitucional.

Nestes termos e nos demais que Vossas Excelências doutamente suprirão, concedendo provimento ao recurso e revogando a sentença recorrida farão, Senhores Conselheiros, a habitual e esperada Justiça.

1.3. Por sua vez, o Ministério Público apresentou alegações, formulando as conclusões seguintes:

1 - A decisão proferida errou de direito ao julgar, sem mais, a taxa de gestão de resíduos como “uma “falsa taxa” inquinada de inconstitucionalidade orgânica, que impede a liquidação e cobrança do tributo em causa” e “por conseguinte, e com tal fundamento, procede a oposição à execução.”

2 - Porque na sentença recorrida não pode deixar de constar, em sede de decisão, o julgamento da norma criadora que inconstitucional organicamente se julgou.

3 - Nos termos constitucionais, art. 277, n.º 1, o que pode ser inconstitucional é uma norma, uma qualquer norma. Não mais do que isso.

E se o fundamento de decisão é a inconstitucionalidade de norma mister é, na decisão, declarar tal inconstitucionalidade.

4 - Por outro lado, a necessidade desse julgamento é também a obrigatoriedade legal que é imposta ao Mº Pº para interposição de recurso que julgue norma inconstitucional e, por via desse julgamento, recuse a sua aplicabilidade. Sem que seja declarada tal inconstitucionalidade não podemos interpor o devido recurso para o Tribunal Constitucional, como se extrai dos arts. 280, n.º 1, alínea a) da CRP e 70, n.º 1, alínea a), 72, n.ºs 1, alínea a), e 3, e 75 da L. 28/82, de 15/11, na redacção da L. 85/89, de 07/11.

5 - A sentença é, por isso, nula por não se ter pronunciado sobre matéria sobre a qual se impunha que se pronunciasse.

6 - E também é nula por se contradizer entre os fundamentos e a decisão. Porque se a norma é organicamente inconstitucional, tal inconstitucionalidade da norma não pode deixar de ser declarada. Nunca, contraditoriamente entre os fundamentos e a decisão, se pode, a final, julgar a taxa inconstitucional, na alegação de falsa taxa.

7 - Violaram-se, assim, os arts 277, n.º 1, e 280, n.º 1, al. a), da CRP, e 70. n.º 1, alínea a), 72, n.ºs 1, alínea a), e 3, e 75 da L. 28/82, de 15/11, na redacção da L. 85/89, de 07/11.

8 - Com o que, na violação dos artigos citados e nos mais de direito, deve ser substituída por outra que

i) Se for caso disso, julgue inconstitucional organicamente a norma ou normas em que se fundou a liquidação da taxa;

ii) Sem conceder, declare a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

1.4. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5. Sendo recorrente, o Ministério Público não emitiu Parecer.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A. Em 28.06.2010, o Director-Geral da Agência Portuguesa do Ambiente emitiu “Certidão” com o seguinte teor - cfr. fls. 14 do processo físico:

B. Em 09.07.2010, pela Agência Portuguesa do Ambiente foi remetido ofício dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real solicitando a cobrança da dívida da oponente correspondente à certidão de dívida referida - cfr. fls. 13 do processo físico.

C. Em 27.08.2010, foi instaurado contra a oponente o processo de execução fiscal n.º 2496 2010 0102 8782 por dívida no valor de € 227.279,32 referente a taxa de gestão de resíduos, acrescida de juros de mora, referente aos anos de 2007, 2008 e 2009 - cfr. fls. 11 do processo físico.

D. Em 02.09.2010, foi assinado aviso de recepção relativo a carta de “citação” dirigida à oponente, subscrita pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2496 2010 0102 8782 - cfr. fls. 20 e 21 do processo físico.

E. Em 04.10.2010, deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Real a petição de oposição que deu origem aos presentes autos - cfr. fls. 3 do processo físico.

3.1. A sentença recorrida, considera, no essencial, o seguinte:

- Embora a Fazenda Pública sustente, na contestação, que o fundamento de oposição invocado pela oponente se reconduz ao constante da alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (ilegalidade em concreto da liquidação) e que, por isso, o meio processual próprio seria a impugnação, e não a oposição, que deve, assim, ser rejeitada, não tem razão, pois que do teor da PI decorre que a oposição tem por fundamento a inconstitucionalidade da norma que esteve na base dos actos de liquidação que deram origem à execução fiscal.

Ou seja, o fundamento invocado respeita à ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, nos termos da alínea a) do n.º 1 art. 204.º do CPPT, pois que a oponente põe em causa a própria ilegalidade do tributo, não se limitando a atacar a legalidade do acto tributário ou do acto de liquidação.

- Na óptica da oponente, a taxa cobrada é (se considerada em si mesma), inconstitucional [o diploma que consagra a taxa padece, nessa parte, de inconstitucionalidade orgânica, por não ter sido precedido de lei ou de intervenção da Assembleia da República que permitisse a criação da taxa em causa, nem de forma geral, através de lei habilitante ou definidora do regime geral desta contribuição (no caso de se considerar estar em causa uma taxa), nem através de lei específica, obrigatória e necessária por estar em causa um tributo com as características de imposto, na medida em que se trata de um tributo unilateral]. Daí que, no entendimento da oponente, a invocada inconstitucionalidade constitua fundamento de oposição, dado que é essa taxa que está na origem da liquidação a que se refere a presente execução fiscal,

- Ora, decorre da alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da CRP que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, salvo autorização ao Governo (tanto o regime geral das taxas como o das contribuições financeiras a favor das entidades públicas integram-se na reserva de competência legislativa do parlamento).

- No caso, decorre, igualmente, do n.º 1 do art. 58.º do DL n.º 178/2006, de 5/9, que a taxa de gestão de resíduos visa “compensar os custos administrativos de acompanhamento das respectivas actividades e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos” (ou seja, o primeiro dos apontados objectivos corresponde a uma função financeira e o segundo a uma função extra-fiscal), então é de concluir que esta “taxa” serve para financiar o acompanhamento das actividades relacionadas com a gestão de resíduos, não beneficiando de modo algum os sujeitos passivos da mesma (as entidades gestoras de indústrias e serviços de recolha, tratamento e valorização de resíduos) nem os utentes que vão efectivamente suportar o encargo do tributo. Isto é, a “taxa” não tem subjacente a bilateralidade característica da categoria das taxas, afirmando-se, diferentemente, com uma natureza unilateral, o que a afasta do enquadramento jurídico das taxas.

- E configurando-se como contribuição financeira - em virtude da sua função financeira acima referida e não havendo um regime geral das contribuições financeiras - impunha-se que a sua criação

através de lei da AR ou, pelo menos, precedida de autorização parlamentar, sem o que a mesma padece de inconstitucionalidade orgânica.

Sendo que a circunstância de a taxa ter sido já repercutida nos utentes finais (questão suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação) é irrelevante para a decisão dos autos pois que é posterior à questão em apreço, qual seja a de saber se é conforme com a Constituição a liquidação e cobrança desta taxa de gestão de resíduos (e também a Portaria n.º 1407/2006, de 18/12, veio apenas “fixar as regras que disciplinam a repercussão da taxa de gestão, que constitui um elemento a adicionar às tarifas e prestações financeiras que os sujeitos passivos cobram aos respectivos clientes.

- E em nada contende com esta conclusão a alteração ao art. 58.º operada com a Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, pois que apenas modifica aquela disposição no que toca às condições de aplicação da “taxa”, além de que é posterior à criação da própria “taxa”.

- Em suma, a oposição procede visto que, estando em causa tributo de natureza financeira (unilateral), desprovido da característica da bilateralidade (típica das taxas), criado por decreto-lei sem precedência de lei do parlamento, estamos perante uma “falsa taxa” inquinada de inconstitucionalidade orgânica, que impede a liquidação e cobrança do tributo em causa.

3.2. Discordando, a Fazenda Pública sustenta que esta taxa de gestão de resíduos, prevista pelo DL n.º 178/2006, de 5/9 e liquidada pela Agência Portuguesa do Ambiente, nos termos da Portaria n.º 1407/2006, de 18/12, é uma verdadeira e própria taxa, possuindo objectivos fiscais (compensação dos custos de acompanhamento da actividade de gestão de resíduos) e extrafiscais (de tipo ambiental), não visando o financiamento geral dos serviços da administração, mas visando a compensação dos custos a esta gerados pelos sujeitos passivos - entidades gestoras de resíduos - e efectivamente causados, em termos últimos, pelos contribuintes sobre os quais essa mesma taxa é repercutida, pelo que existindo, assim, um custo efectivamente provocado pelo contribuinte, a taxa de gestão de resíduos é uma verdadeira taxa e não uma contribuição financeira, sendo que o facto de a contraprestação beneficiar toda a colectividade, não ser solicitada pelo contribuinte e poder até ser considerada inconveniente por este, não afasta a existência de sinalagma.

Daí que, quer se qualifique como taxa, quer se qualifique como contribuição financeira, a taxa de gestão de resíduos não é organicamente inconstitucional.

3.3. Já o recorrente Ministério Público aponta à sentença, por um lado, erro de direito ao julgar, sem mais, a taxa de gestão de resíduos como uma “falsa taxa” inquinada de inconstitucionalidade orgânica impeditiva das respectivas liquidação e cobrança e, por outro lado, a nulidade da mesma sentença, quer (i) por ter omitido pronúncia sobre matéria cuja apreciação se impunha [na sentença não poderia deixar de constar, em sede de decisão, o julgamento da norma criadora que se julgou organicamente inconstitucional (o que pode ser inconstitucional é uma norma – n.º 1 do art. 277.º da CRP e se o fundamento de decisão é a inconstitucionalidade de norma então impõe-se que na decisão se declare tal inconstitucionalidade, até porque sem que seja declarada tal inconstitucionalidade não poderá o MP interpor o devido recurso para o Tribunal Constitucional - arts. 280, n.º 1, alínea a) da CRP e 70, n.º 1 alínea a), 72 n.ºs 1 alínea a), e 3, e 75.º da Lei 28/82, de 15/11, na redacção da Lei 85/89, de 7/11), quer (ii) por contradição entre os fundamentos e a decisão [se a norma é organicamente inconstitucional, tal inconstitucionalidade da norma não pode deixar de ser declarada. Nunca, contraditoriamente entre os fundamentos e a decisão, se pode, a final, julgar a taxa inconstitucional, na alegação de falsa taxa].

As questões a decidir são, portanto, as de saber se a sentença enferma das invocadas nulidades e, se for caso, dos erros de julgamento alegados pela Fazenda Pública e pelo MP.

Vejamos.

4. 1. Quanto às invocadas nulidades da sentença alegadas no recurso interposto pelo Ministério Público, afigura-se-nos que não se verificam.

A omissão de pronúncia, prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC (anterior art. 668º), está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608º (anterior art. 660º) deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Já a nulidade substanciada em contradição entre os fundamentos e a decisão (al. c) do n.º 1 do art. 615º do CPC), ocorre quando os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente não ao resultado expresso na decisão mas a resultado oposto. Trata-se, portanto, de vício (vício real no raciocínio do julgador) que afecta a estrutura lógica da sentença, por contradição entre as suas premissas de facto e de direito e a respectiva conclusão (cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, pág. 141 e Antunes Varela, José Manuel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, pp. 689/690).

No caso, tendo a oponente alegado a ilegalidade, em abstracto, da taxa subjacente à quantia exequenda, a sentença veio a concluir por tal ilegalidade, desaplicando a norma do art. 58º do DL n.º 178/2008, de 5/9, que considerou ferida de inconstitucionalidade orgânica, e julgando, consequentemente, procedente a oposição por referência ao fundamento de oposição previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

A sentença pronunciou-se, portanto, sobre a questão da constitucionalidade que tinha sido suscitada e não se vê que por não ter expressamente declarado a inconstitucionalidade do dito normativo, apesar de o ter desaplicado apelando a tal ilegalidade (considerando que a questionada taxa configura um verdadeiro imposto) ocorra contradição entre os fundamentos e a decisão.

4.2. Quanto ao mais, ambos os recorrentes (Ministério Público e Fazenda Pública invocam erro de julgamento por parte da sentença: contrariamente ao decidido o tributo aqui em causa tem a natureza de verdadeira taxa e não de imposto e, assim, a norma que o cria e define não sofre da inconstitucionalidade orgânica acolhida na sentença recorrida.

E, adianta-se, é esta a interpretação legal que se colhe da lei.

É sabido que a taxa se consubstancia numa prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade que exerça funções públicas em contrapartida de uma prestação dessa entidade, provocada ou utilizada pelo sujeito passivo e a prestação da entidade pública há-de consistir (na tipologia consagrada na LGT, na Lei das Finanças Locais e no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais) na prestação de um serviço público, na utilização privativa de bens do domínio público e na remoção de obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. (Cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária*, Anotada e comentada, Editora Encontro da escrita, 4ª ed. 2012, pp. 70/71, anotação 4 ao art. 3º.)

Dando por adquiridas as inúmeras reflexões doutrinárias e jurisprudenciais produzidas sobre a matéria atinente à distinção entre imposto e taxa [ou seja, que ambos constituem receitas públicas coactivamente impostas, mas enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos» (cfr. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1977, 262) a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares» (cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1981, pag. 42) pressupondo, pois, uma contraprestação por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular] (cfr. Casalta Nabais, *Contratos Fiscais*, Coimbra 1994, 236) ressalta na definição legal e doutrinal da taxa a individualização de um aspecto estrutural da mesma (a sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança. Relação sinalagmática essa que, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, «há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado».

Ou seja, embora, por um lado, se venha acentuando que a taxa não pode ter só como pressuposto uma mera prestação administrativa sendo necessário que se dirija à compensação dessa prestação, estabelecendo-se uma relação comutativa entre a prestação e a taxa; e embora alguns autores entendam que a função compensatória das taxas se refere ao custo da prestação para a entidade pública ou ao benefício que esta acarreta para o devedor, elas também têm uma finalidade arrecadatória de receitas, intimamente associada à função compensatória, ou a outras finalidades, também, por outro lado, se acentua que, apesar de não dever ultrapassar-se um certo patamar quantitativo nem perder o sentido comutativo, a equivalência reconduz-se a uma equivalência jurídica (ver art. 4º do RTL) entre as prestações e não a uma equivalência económica, equivalência jurídica que deve, contudo, fundamentar-se numa relação entre o custo do serviço e o valor da prestação e é materialmente determinada segundo o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade (cfr. Suzana Tavares da Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Outubro de 2008. pp. 60/61).

No caso vertente, a questão essencial reconduz-se à de saber se a taxa de gestão de resíduos é uma verdadeira taxa, tal como foi qualificada pelo legislador e se, assim sendo, pode ser criada através de Decreto-Lei do Governo, ou se, ao invés, não revestindo a natureza de taxa, deveria ter sido criada por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei precedido de autorização parlamentar.

E a nosso ver esta taxa de gestão de resíduos é um tributo em que se surpreendem todas as características (acima enunciadas) que a doutrina e a jurisprudência exigem à qualificação de um tributo na categoria das taxas.

Vejamos.

4.3.1. O DL n.º 178/2006, de 5/9, veio estabelecer o regime geral da gestão de resíduos.

E no seu art. 58.º, sob a epígrafe “Taxa de gestão de resíduos”, estabelece o seguinte:

“1 - As entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, de CIRVER, de instalações de incineração e co-incineração de resíduos e de aterros sujeitos a licenciamento da ANR ou das ARR estão obrigadas ao pagamento de uma taxa de gestão de

resíduos visando compensar os custos administrativos de acompanhamento das respectivas actividades e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos.

2 - A taxa de gestão de resíduos possui periodicidade anual e incide sobre a quantidade de resíduos geridos pelas entidades referidas no número anterior; revestindo os seguintes valores:

a) € 1 por tonelada de resíduos geridos pelos CIRVER e instalações de incineração e co-incineração;

b) € 2 por tonelada de resíduos urbanos depositados em aterro;

c) € 2 por tonelada de resíduos resultantes dos produtos introduzidos em mercado cuja gestão esteja a cargo de sistemas de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, e que através destes sistemas não sejam encaminhados para reutilização, reciclagem ou valorização;

d) € 5 por tonelada de resíduos inertes e resíduos industriais não perigosos depositados em aterro.

3 - A taxa de gestão de resíduos possui o valor mínimo de € 5000 por entidade devedora.

4 - A taxa de gestão de resíduos deve ser repercutida nas tarifas e prestações financeiras cobradas pelas entidades devedoras de modo a garantir o cumprimento do disposto no artigo 7.º do presente decreto-lei.

6 - A liquidação e o pagamento da taxa de gestão de resíduos são disciplinados por portaria do ministro responsável pela área do ambiente.”

4.3.2. Por sua vez, na Portaria n.º 1407/2006, de 18/12, onde se fixam “... as regras que disciplinam a repercussão da taxa de gestão, que constitui um elemento a adicionar às tarifas e prestações financeiras que os sujeitos passivos cobram aos respectivos clientes”, dispõe-se o seguinte:

“1.º - A taxa de gestão de resíduos estabelecida pelo artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro, é liquidada pela Autoridade Nacional dos Resíduos (ANR,) com base na informação prestada pelos sujeitos passivos no âmbito do Sistema Integrado de Registo Electrónico de Resíduos (SIRER).

2.º - O registo da quantidade de resíduos geridos pelos sujeitos passivos em cada ano encerra no termo do mês de Março do ano seguinte, salvo autorização concedida pela ANR que não prejudique os prazos para pagamento da taxa de gestão.

3.º - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a ANR procede à liquidação definitiva da taxa de gestão de resíduos e à sua notificação por via electrónica até ao termo do mês de Abril do ano seguinte, depois de verificada a informação anual prestada pelos sujeitos passivos e feitos os acertos de contas que se revelem necessários.

4.º - As entidades gestoras de centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos perigosos (CIRVER), de instalações de incineração e co-incineração de resíduos e de aterros sujeitos a licenciamento da ANR ou das autoridades regionais dos resíduos (ARR) estão sujeitas a liquidação por conta da taxa de gestão de resíduos, a realizar pela ANR até ao termo do mês de Julho do ano a que a taxa respeita, com base na informação prestada pelos sujeitos passivos no âmbito do SIRER durante o 1.º semestre.

5.º - O pagamento da taxa de gestão de resíduos liquidada por conta ou a título definitivo é feito pelo sujeito passivo até ao termo do mês seguinte ao da liquidação.

6.º - O pagamento da taxa de gestão de resíduos efectua-se por transferência bancária, débito em conta ou por qualquer outro meio de pagamento admitido pela lei geral tributária, fazendo o atraso no pagamento incorrer o sujeito passivo em juros de mora nos termos genericamente previstos pela lei tributária

7.º - A taxa de gestão de resíduos é objecto de repercussão pelos sujeitos passivos, somando-se às tarifas e prestações financeiras que cobrem aos seus clientes, devendo a factura que lhes seja apresentada desagregar de forma rigorosa estes valores.

8.º - Os sujeitos passivos que procedam à repercussão da taxa de gestão de resíduos não podem aceitar dos seus clientes o pagamento de tarifas e prestações financeiras sem que lhes seja pago ao mesmo tempo o valor da taxa correspondente, devendo imputar-se proporcionalmente à taxa, tarifas e demais prestações qualquer pagamento parcial que lhes seja feito.

9.º - Em caso de impossibilidade de determinação directa da quantidade de resíduos geridos pelos sujeitos passivos resultante da violação dos respectivos deveres de informação, a liquidação da taxa de gestão de resíduos é feita oficiosamente por métodos indirectos, procedendo-se à estimativa fundamentada daquelas quantidades de resíduos com recurso aos elementos de facto e de direito que a ANR tenha ao seu dispor, caso em que o pagamento deve ser feito no prazo de 30 dias depois de notificada a liquidação.”

4.3.3. Posteriormente, a Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, alterou a redacção do mencionado artigo 58.º, que passou a dispor como se segue:

“1 - As entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, de CIRVER, de instalações de incineração e co-incineração de resíduos e de aterros sujeitos a licenciamento da ANR ou das ARR estão obrigadas ao pagamento de uma taxa de gestão de

resíduos visando compensar os custos administrativos de acompanhamento das respectivas actividades e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos.

2 - A taxa de gestão de resíduos possui periodicidade anual e incide sobre a quantidade de resíduos geridos pelas entidades referidas no número anterior; revestindo os seguintes valores:

a) € 1 por tonelada de resíduos geridos pelos CIRVER e instalações de incineração e co-incineração;

b) € 2 por tonelada de resíduos urbanos e equiparados e resíduos inertes de resíduos de construção e demolição depositados em aterro;

c) € 2 por tonelada de resíduos indexados à taxa de recolha fixada na licença das entidades gestoras de sistemas de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, e que através desses sistemas não sejam encaminhados para reutilização, reciclagem ou valorização, nos termos das condições fixadas nas respectivas licenças;

d) € 5 por tonelada de resíduos depositados em aterro de CIRVER;

e) € 5 por tonelada de outro tipo de resíduos não previstos nas alíneas anteriores depositados em aterros.

3 - Os valores da taxa de gestão de resíduos, com excepção do referido na alínea c) do número anterior, são agravados em 50% para os resíduos correspondentes à fracção caracterizada como reciclável de acordo com as normas técnicas aplicáveis aprovadas por portaria do membro do Governo responsável pela área do ambiente.

4 - A taxa de gestão de resíduos possui o valor mínimo de € 5000 por entidade devedora.

5 - A taxa de gestão de resíduos deve ser repercutida nas tarifas e prestações financeiras cobradas pelas entidades devedoras de modo a garantir o cumprimento do disposto no artigo 7.º do presente decreto-lei.

6 - A liquidação e o pagamento da taxa de gestão de resíduos são disciplinados por portaria do ministro responsável pela área do ambiente.

7 - O produto da taxa de gestão de resíduos é afecto nos seguintes termos:

a) 70% a favor da entidade licenciadora das instalações de gestão de resíduos em causa e 30% a favor da ANR, nos casos abrangidos pelas alíneas a b) e e) do n.º 2;

b) Integralmente a favor da ANR nos casos abrangidos pelas alíneas c) e d) do n.º 2.

8 - Ao abrigo da alínea f) do n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, na sua redacção actual, as receitas anuais da ANR e das ARR provenientes da taxa de gestão de resíduos ficam consignadas:

a) Às despesas de acompanhamento das actividades dos sujeitos passivos;

b) Às despesas com o financiamento de actividades da ANR ou das ARR, conforme aplicável, que contribuam para o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos;

c) Às despesas com o financiamento de actividades dos sujeitos passivos que contribuam para o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos.

9 - As condições de aplicação do produto da taxa de gestão de resíduos pela ANR e pelas ARR são estabelecidas em regulamento aprovado por portaria do membro do Governo responsável pela área do ambiente.

10 - O montante anualmente afecto às despesas referidas nas alíneas a) e b) do número anterior não pode exceder 70% do valor global arrecadado pela ANR ou pelas ARR.”

4.4. Da análise destes preceitos legais resulta que a taxa é devida pela actividade de acompanhamento das actividades de gestão de resíduos (actividade anteriormente da competência da ANR e desenvolvida actualmente pela Agência Portuguesa do Ambiente - APA - após a fusão do Instituto do Ambiente e do Instituto de Resíduos - cfr. o Decreto Regulamentar n.º 53/2007, de 27/4).

Os sujeitos passivos desta taxa são as entidades (desde que sujeitas a licenciamento da ANR ou das ARR) gestoras de (i) sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos; de (ii) centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos perigosos; de (iii) instalações de incineração e co-incineração de resíduos; de (iv) aterros.

O sujeito activo (o ente público a quem a lei atribui, expressamente, um determinado poder tributário, é a Autoridade Nacional de Resíduos (o organismo com atribuições na área dos resíduos tutelado pelo ministério responsável pela área do ambiente é, como se disse, a Agência Portuguesa do Ambiente).

“Os repercutidos ou contribuintes da taxa são os clientes dos sujeitos passivos que vão adicioná-la, de modo formalmente desagregado, às tarifas e prestações financeiras que cobrem àqueles”, nada obstando a que se reconheça “a possibilidade de existência de repercussão jurídica nas taxas”.

O facto tributário desta taxa de gestão de resíduos é a “deposição ou gestão de resíduos feita anualmente pelos sujeitos passivos”.⁽¹⁾

Ora, é a própria produção de resíduos por parte dos sujeitos sobre os quais incide, a final, a taxa (em virtude do dever de repercussão previsto no art. 58.º/4 do DL 178/2006) que obriga à instituição do sistema de gestão de resíduos previsto nesse mesmo diploma, bem como ao acompanhamento do

respectivo funcionamento pela autoridade nacional dos resíduos. A taxa de gestão de resíduos destina-se, pois, ao financiamento da gestão do sistema de resíduos e “cobrirá grande parte daquilo que nos grupos de sociedades se designa por *common cost*, ou seja, custos de gestão da estrutura, imputáveis a cada um dos participantes, distribuídos entre eles por um qualquer critério individualizador que seja adequado” sendo que o Tribunal Constitucional tem exigido apenas que nesse critério “não seja totalmente alheia a relação entre custos e benefícios, e tem admitido unanimemente até que a taxa seja superior (não manifestamente) e também inferior aos custos do serviço”.⁽²⁾

Por outras palavras, o contribuinte “paga porque produz resíduos cuja gestão passa a ser necessária, cabendo a tarefa de acompanhamento dessa gestão à APA: a taxa visa justamente compensar os custos impostos à administração pelo contribuinte. Bem se vê que é plenamente aplicável a lógica da equivalência atrás analisada: existe a contraprestação ou o sinalagma caracterizadores da taxa, não visando o tributo financiar os custos gerais da actividade da APA, mas, tão-somente, compensar os custos do serviço cuja necessidade é imputável ao sujeito passivo da taxa. De facto, não só as regras de incidência objectiva são bem claras a este respeito, como também o art. 13.º da Portaria n.º 1407/2006 dispõe expressamente que a receita da taxa “deve ser empregue pela ANR, e pelas ARR na cobertura dos custos administrativos de acompanhamento das actividades dos sujeitos passivos.”⁽³⁾

O próprio regime legal do tributo em questão evidencia, pois, o carácter sinalagmático do mesmo e, como igualmente se acentua neste referenciado parecer de fls. 113/129, cuja linha de argumentação seguiremos de perto, não altera a natureza material do tributo o facto de se recorrer a um mecanismo de repercussão fiscal, próximo da substituição tributária (e típico de alguns impostos): trata-se de opção ditada por razões de praticabilidade e pela prossecução de objectivos extrafiscais, sendo que o legislador, “movendo-se dentro da margem de discricionariedade de que dispõe na concretização dos tributos, entendeu que esta constitui uma forma mais eficiente de promover a interiorização pelas entidades gestoras e pelos utentes/produtores de resíduos dos custos ambientais que lhes estão associados. Trata-se, de resto, afinal, de acompanhar a actividade de gestão de resíduos pelos sujeitos passivos primários, cuja necessidade é, não obstante, imputável, em termos últimos, aos produtores de resíduos”.

E também não obsta à qualificação do tributo como taxa a circunstância de a contraprestação devida não resultar de “solicitação espontânea do contribuinte” (antes resultando de imposição da lei) sendo que, apesar de a actividade de acompanhamento do próprio sistema de gestão poder “revelar-se inconveniente para os operadores do sector” (de forma semelhante ao que sucede com as taxas de fiscalização) tal não altera, porém, a natureza do tributo: “é suficiente que o sujeito passivo seja o causador da prestação, como é, inequivocamente, o caso”.

Acresce que embora “a contraprestação - acompanhamento do sistema de gestão de resíduos - não reverta em benefício exclusivo daquele que paga a taxa, mas sim da comunidade como um todo”, é sabido que não está excluída a satisfação de necessidades colectivas através da taxa.

Por outro lado, não obstante os citados DL n.º 178/2006 e Portaria n.º 1407/2006 optarem por “estabelecer uma equivalência com base nos custos gerados à administração pelo sujeito passivo, em termos de acompanhamento da actividade de gestão de resíduos”, o legislador pode decidir entre qualquer dos critérios da equivalência (o princípio do benefício ou o princípio da compensação dos custos) e, no caso, o critério de definição da incidência objectiva e subjectiva do tributo é plenamente compatível com a qualificação como taxa:

- o tributo incide, objectivamente, sobre os resíduos geridos pelos CIRVER e instalações de incineração e co-incineração, resíduos depositados em aterro e resíduos inertes e resíduos industriais não perigosos depositados em aterro, pelo que o contribuinte acabará por pagar na proporção dos resíduos que produz, o que confirma a bilateralidade do tributo (diferente seria se pagasse em função do volume de negócios das empresas gestoras de resíduos, o que não é o caso).

- já em termos subjectivos, são os sujeitos produtores de resíduos que vão - através das tarifas e prestações financeiras cobradas pelas entidades gestoras - suportar os encargos representados pela taxa.

Os custos do serviço prestado pela APA são, portanto, imputados aos efectivos causadores desse serviço (a Portaria n.º 1407/2006 exige mesmo que a factura apresentada aos clientes desagregue, de forma rigorosa, os valores correspondentes à taxa de gestão de resíduos) e eles pagarão proporcionalmente à quantidade de resíduos efectivamente produzida (em termos de incidência objectiva, o facto de se prever a liquidação da taxa com recurso a métodos indirectos - técnica importada do campo dos impostos - não altera a qualificação do tributo, pois que a taxa é devida em função dos resíduos geridos, sendo depois repercutida sobre os produtores: os custos imputáveis aos sujeitos passivos dependem não só do tipo mas também da quantidade de resíduos produzida, sendo, portanto, a determinação da quantidade de resíduos essencial para concretizar o montante da taxa, cuja liquidação assenta, por razões de praticabilidade e de economia, nos deveres de comunicação, pelos próprios sujeitos passivos, da quantidade de resíduos por si geridos). Ou seja, existe uma equivalência avaliada ao nível individual: aquele que paga, a final, a taxa produziu, efectivamente, resíduos (de todo o modo, nada impediria o estabelecimento da

equivalência ao nível de grupo, o que não descaracterizaria a taxa desde que a presunção apresentasse força suficiente para relacionar o sujeito passivo com a prestação da administração).

De resto, considerando que a equivalência exigida é uma equivalência jurídica e não uma equivalência económica [não tem que existir uma absoluta identidade entre os custos gerados à administração e o valor da taxa e, como supra se salientou, o Tribunal Constitucional tem exigido apenas que “*não seja totalmente alheia a relação entre custos e benefícios, e tem admitido unanimemente até que a taxa superior (não manifestamente) e também inferior aos custos do serviço*”] então, o próprio montante mínimo previsto no referido art. 58.º, não implica qualquer entorse ao critério de equivalência que orienta a fixação e quantificação da taxa.

Em suma, o tributo em causa - taxa de gestão de resíduos - tem natureza jurídica de taxa (e não de imposto) e o seu regime jurídico, além de respeitar, em termos materiais, todos os requisitos constitucionais e legais, também observa, sob um ponto de vista orgânico, as normas constitucionais. Com efeito, de acordo com o disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da CRP, apenas o regime geral das taxas está sujeito à reserva de Lei (ou Decreto-Lei autorizado), sendo que enquanto tal regime não estiver aprovado, o Governo também não está impedido de criar taxas, sem que seja necessária autorização legislativa prévia. E esta conclusão não se alteraria caso se entendesse (como sucede na sentença recorrida) que a “taxa de gestão de resíduos” se configura como uma “contribuição financeira favor de entidades públicas”. Na verdade, entre a taxa e a contribuição financeira existe uma diferença fundamentalmente de grau, não apresentando as duas figuras naturezas essencialmente distintas, o que justifica a previsão constitucional de idêntico regime em matéria de reserva de lei parlamentar.

Perante o exposto, é de concluir que, ao invés do decidido na sentença recorrida, as normas constantes do art. 58.º do DL n.º 178/2006, de 5/9 e da Portaria n.º 1407/2006, de 18/12, não são organicamente inconstitucionais e que, conseqüentemente, não se verifica, no caso, o invocado fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Nesta medida procedendo ambos os recursos e improcedendo, portanto, a oposição.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição.

Custas pela recorrida, mas apenas na 1ª instância.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(1) Cfr. o Parecer junto aos autos a fls. 139/183, subscrito pelos Profs. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama.

(2) Ibidem

(3) Cfr. o Parecer junto aos autos a fls. 113/129, subscrito pelos Profs. Eduardo Paz Ferreira e Ana Perestrelo de Oliveira.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Processo n.º 584/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: C.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Rectificação de erro material nos termos do artº 614º, n.º 1 do Código de Processo Civil

Por Acórdão deste Tribunal de 8 de Julho de 2015, proferido no recurso supra identificado, foi cometido um lapso de escrita no primeiro parágrafo, pois que onde se diz “*Vem, a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a*” devia dizer-se “*Vem, a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS deduzida por C.....*”

Cumpre, pois, corrigir o referido lapso.

Nestes termos, em conformidade com o n.º 1 do artigo 614.º do Código de Processo Civil, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em rectificar

o lapso de escrita verificado no primeiro parágrafo do Acórdão deste Tribunal de 8 de Julho de 2015, proferido no recurso supra identificado, nos termos que se seguem:

“Vem, a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS deduzida por C.....”

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – *Pedro Delgado* (relator) – *Fonseca Carvalho* – *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Processo n.º 672/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. A....., identificada nos autos, reclamou no TAF de Penafiel da decisão do órgão de execução fiscal, de 2/3/2015, que indeferiu o pedido de sustação e/ou apensação da venda do prédio penhorado no processo de execução fiscal n.º 1830201201008455 e apensos, do Serviço de Finanças de Paços de Ferreira, designada para 10/04/2015.

Naquele Tribunal, a reclamação foi julgada improcedente, uma vez que tanto a penhora do prédio, como os despachos que determinaram a realização da venda por leilão electrónico, bem como o despacho reclamado que indeferiu o pedido de sustação do PEF e da venda designada para 10/04/2015 e ainda da eventual apensação da execução, não padecem de qualquer ilegalidade.

2. Não se conformando, A..... veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

A) O presente recurso jurisdicional que sobe imediatamente e nos próprios autos, deve ter efeito suspensivo) de harmonia com o disposto nos arts. 734.º, n.º 2, e 740.º n.º 1, do CPC, e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT.

B) Nos autos está em causa uma reclamação de ato do órgão de execução fiscal, que subiu ao tribunal imediatamente e nos próprios autos de execução fiscal. Essa subida imediata prevê - a a lei para as hipóteses consagradas no n.º 3 do art. 278.º do CPPT e admite-a a jurisprudência para a generalidade das situações em que a subida diferida acarrete prejuízos irreparáveis ou determine a perda da utilidade da reclamação ⁽¹⁾

C) O Tribunal de 1ª Instância decidiu que a reclamação subia imediatamente.

D) Note-se que nos processos urgentes, como é o caso, a tramitação da reclamação, com subida imediata e nos próprios autos, tem como um dos corolários igual urgência na tramitação do recurso jurisdicional.

E) Será o mesmo motivo que determinou a subida imediata da reclamação a tribunal que justificará agora que ao presente recurso seja fixado o efeito suspensivo.

F) Note-se que, nos termos do n.º 2 do art. 286.º do CPPT, embora o efeito regra dos recursos seja o meramente devolutivo, deverá ser fixado o efeito suspensivo nos casos em que esteja prestada garantia ou o efeito devolutivo afete o efeito útil do recurso.

G) Pelo que, deverá o presente recurso ter efeitos suspensivos.

H) Vem o presente recurso interposto da douta sentença datada de 07/04/2015, que decidiu: A) admitir a subida imediata da reclamação, mas sem efeito suspensivo do processo de execução fiscal (parte que se recorre); e b) considerou legal o despacho reclamado em que o OEF indeferiu o pedido de sustação e/ou apensação da venda do prédio penhorado no pef n.º 1830201201008455 e aps, designada para o dia 10/04/2015.

I) Entende a recorrente, que a douta sentença preconizou uma errónea interpretação das normas jurídicas aplicáveis, padecendo de erro de julgamento, não podendo em consequência permanecer na ordem jurídica.

J) Decidiu o Tribunal de 1ª Instância, admitir e julgar imediatamente a reclamação, mas sem efeito suspensivos.

K) Por a não atribuição do efeito suspensivo, o tribunal atendeu à nova redação do artigo 278.º do CPPT.

L) Sucede porém, que a nova redação do referido artigo, não altera as condições em que é atribuído o efeito suspensivo da reclamação.

M) A eliminação na redação da epígrafe “...e efeito suspensivo” não determina que o efeito suspensivo deixa de existir, mas sim quando muito que a mesma não necessita de estar expressamente referida, pois advém da manutenção do nº3 do artigo 278º do CPPT.

N) Caso contrário, não faria sentido a lei manter a previsão da subida imediata, por considerar a existência de um prejuízo irreparável e não implicar consequentemente o efeito suspensivo do pef para acautelar tal prejuízo.

O) Já na anterior redação do artigo 278º do CPPT, a atribuição do efeito suspensivo não estava expressamente previsto no corpo do artigo, pois nem precisava de estar.

P) Tal efeito é consequência direta da subida imediata da reclamação.

Q) A recorrente não concorda com a argumentação do Tribunal de 1ª instância em não considerar a não existência de prejuízo, pelo simples facto de o valor base de venda no PEF (€1.157.882,74), ser superior ao valor base de venda no processo de execução comum (€1.050.000,00).

R) Isto porque, por um lado, o facto de o valor base de venda no PEF ser superior, implica que os possíveis interessados serão inferiores, do que adquirir o imóvel no processo de execução comum em que o preço é mais “barato”, e face às vantagens fiscais em sede de IMT; e por outro lado, nestes autos, já existe uma proposta de compra, cujos credores já aceitaram e que se encontra somente a aguardar a homologação do juiz para marcação de escritura; enquanto na venda no PEF, nada está garantido - refira-se inclusive, não ter havido sequer ainda uma licitação.

S) For outro lado, não se concorda com o entendimento de que pelo facto de a reclamação não suspender o prazo de prescrição, também não deve suspender o pef, pois tratam-se de interesses a proteger são distintos.

T) Do mesmo modo, não é pelo facto de a reclamação ser instruída com certidão do pef, que se pode concluir sem mais que não há efeito suspensivo.

U) Caso contrário, tal seria um revés nos direitos, liberdades e garantias do contribuinte, que perante um ato de execução do Estado/OEF não teria possibilidade de evitar um prejuízo irreparável.

V) Entende-se assim, que uma vez admitida a subida imediata da reclamação, o pef tem de ficar suspenso, até ao trânsito em julgado da decisão que decida da reclamação apresentada, e em consequência serem anulados todos os atos de execução posteriores.

W) Entendeu o Tribunal que o despacho do OEF em não sustar a venda do imóvel penhorado no pef não é ilegal.

X) Não concorda o recorrente com o julgamento e interpretação às normas legais aplicáveis, feitas pelo Tribunal de 1ª Instância.

Y) Corre termos contra a aqui reclamante um processo judicial de execução para pagamento de quantia certa n.º 1484/11.7TBPF, na comarca do Porto Este - Lousada - Unidade Central - Inst. Central - Secção de Execução - J1.

Z) No âmbito do referido processo judicial, foi efetuada a penhora sobre o imóvel urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Paços de Ferreira sob o n.º 990/19991014 da freguesia de, e inscrito na matriz urbana daquela freguesia sob o nº3192, através da AP. nº2836 de 2012/01/23.

AA) Posteriormente, a Fazenda Nacional, através da AP. n.º 2305 de 2014/11/03, efetuou a penhora sobre o imóvel acima identificado, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1830201201008455, instaurado pelo serviço de finanças de Paços de Ferreira, para pagamento da quantia exequenda de €16.477,89.

BB) Perante a notificação efetuada pelo OEF, a designar a data de venda do imóvel penhorado, a reclamante requereu a respetiva sustação face à anterioridade da penhora objeto de execução judicial,

CC) e por ter sido este o entendimento adotado pela AT, no âmbito de um outro pef com igual venda marcada.

DD) O mesmo OEF numa venda anteriormente marcada num outro pef, deu a mesma sem efeito, face à penhora feita no processo de execução n.º 1484/11.7TBPF.

EE) Porém, em resposta ao requerimento apresentado, o OEF indeferiu a sustação da venda.

FF) Entende que não foi efetuada uma correta interpretação da lei.

GG) É aplicável ao processo executivo fiscal as normas do processo de execução civil, por força do disposto no art.º 103º/1 da LGT e art.º 2º/-e) do CPPT.

HH) Numa execução fiscal onde se penhore um bem imóvel se o mesmo imóvel já se encontrava penhorado no âmbito de outro processo de execução, a AT deve ir ao primeiro processo executivo reclamar o seu crédito.

II) Ora, se no processo de execução nº1484/11.7TBPF, instaurado em 2011, foi penhorada, em 23/01/2012, o imóvel urbano acima identificado, e registada a penhora na competente conservatória predial pela Ap. 2836.

JJ) E tendo tal imóvel voltado a ser penhorado, em 03/11/2014, pela AT, no âmbito do processo executivo n.º 1830201201008455, e a penhora registada na predial pela Ap. 2305,

KK) Esta execução devia ter sido sustada atento o facto de o imóvel que nela foi penhorado já se encontrar penhorado, com registo anterior, nos termos do art.º 794º do CPC.

LL) Tanto mais, que o referido imóvel encontra-se em venda (no processo judicial n.º 1484/11.7TBPFR) por negociação particular desde 05/04/2013.

MM) Tendo sido já apresentada uma proposta no valor de €1.050.000,00, no qual não houve oposição de nenhum credor, e que se aguarda despacho judicial de marcação de escritura a qualquer momento.

NN) Ora, devendo a AT reclamar o seu crédito naquele processo, e por já existir proposta de compra em valor muito superior ao valor base de venda fixado pela AT - e sem garantias de haver um comprador -

OO) A realização da venda naquele processo judicial, acautela melhor e mais eficazmente os interesses de todos: credores, incluindo a AT e do próprio reclamante.

PP) Pelo que, no caso em apreço, deveria o OEF ter ordenada a sustação do pef n.º 1830201201008455 e aps e consequentemente dar sem efeito a venda designada para o dia 10/Abril/2015.

QQ) Ao decidir-se, como se decidiu, não foi feita a melhor interpretação e aplicação da lei.

RR) Pelo exposto, improcede a sentença recorrida de erro de julgamento e violação de lei.

NESTES TERMOS:

e com mui duto suprimento de V/Exas. deve ser dado provimento ao presente recurso, alterando-se o despacho proferido, no sentido de julgar o procedente a reclamação apresentada, com subida imediata e efeitos suspensivos e em consequência determinar-se a anulação de todos os atos de execução posteriores efetuados no pef.

Com o que farão aliás como sempre inteira e sã justiça.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso:

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 07 de Abril de 2015, exarada a fls. 158/162.

A sentença recorrida julgou improcedente reclamação, que mandou subir imediatamente e sem efeito suspensivo do PEF, deduzida contra o acto do Chefe do SLF de Paços de Ferreira que indeferiu pedido de suspensão de venda do prédio penhorado.

O recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 181 verso/185, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC.

Não foram produzidas contra-alegações.

Começamos pela alegada suspensão do PEF derivada da subida imediata da reclamação.

Como resulta dos autos, a recorrente invocou prejuízo irreparável e perda de utilidade da reclamação e a reclamação teve subida imediata, sem suspensão do PEF, nos termos do disposto no artigo 278.º/1/3 do CPPT, sendo certo que, actualmente, na epígrafe do citado artigo não se fala em efeito suspensivo da reclamação.

Se até à alteração da alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e do artigo 101.º d) da LGT, introduzida pela Lei 66-B/2012 era sustentável que a reclamação com subida imediata tinha efeito suspensivo da execução ⁽²⁾ já não o será, agora, pois que a reclamação passou a ser autuada não no próprio PEF, mas por apenso, pelo que a dedução da reclamação não suspende a execução fiscal no seu todo.

Mas daí, salvo melhor juízo, não se pode extrair a conclusão de que o OEF possa praticar actos de execução da decisão reclamada, pois que esta fica suspensa com a dedução da reclamação com subida imediata. ⁽³⁾

Assim sendo, até ao trânsito em julgado da decisão que venha a ser proferida pelo STA está suspensa a execução da decisão objecto de reclamação judicial, ou seja, o indeferimento da suspensão de venda do imóvel penhorado.

Quanto ao mérito do recurso, a nosso ver, a recorrente carece de razão.

De facto, nos termos do disposto no artigo 218.º/3 do CPPT podem ser penhorados pelo OEF os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo sustada nem apensada.

Assim, o facto do imóvel a vender já se encontrar anteriormente penhorado no processo de execução n.º 1484/11.7 TBPFR do 1.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Paços de Ferreira, actual comarca do Porto Este, Lousada, Instância Central-Secção de Execução-J1, não constitui fundamento legal de sustação da venda do prédio, também, penhorado no PEF.

Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ⁽⁴⁾ no artigo 218.º/3 do CPPT "...estabelece-se que podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal.

Esta possibilidade deverá ser efectuada em consonância com o referido no art. 180.º do CPPT, de que resulta serem sustados os processos de execução fiscal nos casos de prosseguimento de acção de recuperação da empresa ou declaração de falência ou insolvência, não abrangendo, assim, a apreensão de bens apreendidos nestes processos.

O STA tem entendido que este n.º 3 do art. 218.º não é materialmente inconstitucional, designadamente à face dos princípios da proporcionalidade e da igualdade, por os executados não serem prejudicados com a venda do bem e o estabelecimento de um regime para as execuções fiscais diferente do regime das execuções comuns não constitui uma opção legislativa arbitrária, tendo antes em conta a diversidade de realidades em presença que a lei pretende acautelar com o processo de execução fiscal, nomeadamente a defesa dos interesses públicos que estão subjacentes à aplicação deste processo (1) Sobre a constitucionalidade do art. 218.º, 3, do CPPT, pode ver-se os acórdãos do STA de 9-4-2003, processo n.º 2029/03 e de 16-12-2010, processo n.º 806/10”.

Termos em que, sem prejuízo de se determinar a suspensão da execução do acto objecto de reclamação judicial até ao trânsito da decisão que venha ser proferida pelo STA, deve negar-se provimento ao recurso, e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) No processo de execução n.º 1484/11.7 TBPFR do 1.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Paços de Ferreira, atual Comarca do Porto Este, Lousada, Instância Central - Secção de Execução - J1 foi penhorado em 23/01/2012, o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Paços de Ferreira sob o n.º 990/19991019-.....-Arreigada, Paços de Ferreira, prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 3192, da referida freguesia, com o valor patrimonial tributário de €1.654.118,20 (fls. 92 a 105).

B) Esta penhora foi registada pela AP. 2836 de 2012/01/23 (fls. 94).

C) Este prédio foi penhorado em 03/11/2014 à ordem do PEF 1830201201008455 e apensos, tendo a penhora sido registada nesse dia pela Ap. 2305, para garantia da quantia exequenda de €16.477,89 (fls. 30).

D) Em 12/01/2015 foi proferido despacho a designar a venda do prédio penhorado por leilão eletrónico, a realizar no dia 10/04/2015, pelas 11h 00m (fls. 46 a 106).

E) O preço base da venda é de €1.157.882,74 (fls. 105).

F) No processo de execução n.º 1484/11.7 TBPFR do 1º juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Paços de Ferreira, atual Comarca do Porto Este, Lousada, Instância Central - Secção de Execução - J1, houve uma proposta de compra de €1.050.000,00 (fls. 40 e 41).

De direito:

São duas as questões que se colocam a este tribunal para apreciar e decidir em conformidade.

A primeira tem a ver com o efeito a atribuir à subida da reclamação em relação ao PEF em curso

Terá efeito suspensivo como pretende a reclamante?

Ou deverá manter-se o efeito meramente devolutivo fixado pelo mº juiz “a quo”?

Entendeu o mº juiz “a quo” que da venda por leilão eletrónico pelo preço aí fixado não derivava qualquer prejuízo para a reclamante por o valor da proposta apresentada no tribunal judicial ser inferior.

Todavia considerou que a subida imediata da reclamação se justificava “in casu” por poder entender-se que a venda do prédio no PEF poder causar uma perda à reclamante e que a não subida imediata da reclamação perderia todo o seu efeito útil.

Mas por outro lado considerou também que face à redacção do artigo 278 do CPPT a reclamação não determina a suspensão do PEF

A recorrente entende por sua vez que a subida imediata da reclamação determina o consequente efeito suspensivo do PEF

É certo que face à nova redacção dos artigos 97/1 al a) e 278 do CPPT a reclamação com subida imediata porque corre por apenso não suspende o processo executivo em curso mas como bem assevera o Mº Pº no seu douto parecer daí não se pode concluir que a exequente Fazenda Pública possa praticar no PEF actos de execução da decisão reclamada ou seja que no caso em apreço possa proceder à venda do prédio de cuja decisão coube a reclamação.

E isto porque a reclamação com subida imediata é suspensiva da decisão reclamada e como tal obsta a que sejam praticados actos posteriores que com ela se relacionem no próprio PEF sob pena de perda de utilidade desta reclamação enquanto não transitada a decisão judicial que sobre ela for proferida.

Neste sentido se pronunciou efectivamente o acórdão do STA de 17 09 2014 ir recurso 090913/13 de que transcrevemos o Sumário:

I - Tendo havido reclamação do OEF que indeferiu a prestação de garantia e a reclamação tenha sido recebida com efeito imediato tal reclamação tem efeito suspensivo da decisão do OEF.

II - E muito embora a reclamação ao abrigo do artigo 276 do CPPT não suspenda o processo de execução fiscal e o efeito suspensivo decorrente desta reclamação esteja confinado aos casos em que a continuação do Processo Executivo e a consequente execução seja susceptível de causar prejuízo irreparável o certo é que verificado esse pressuposto o efeito jurídico do recebimento e subida imediata deste meio judicial tem de manter-se enquanto não houver decisão transitada em julgado a negar provimento a essa reclamação sendo que o seu provimento conduz a que a Administração Tributária tenha de respeitar a decisão não podendo agir em contrário por força do disposto no artigo 205/2 da CRP.

Por isso e sem necessidade de mais considerações temos de convir que nesta parte há que dar razão à recorrente alterando-se assim o efeito da reclamação atribuindo-lhe efeito suspensivo do acto reclamado.

Mas já relativamente à questão de fundo em que a recorrente pretende seja julgado ilegal o despacho que determinou a não sustação da venda do imóvel penhorado e que a sentença confirmou entendemos não caber razão à recorrente.

Pretende a recorrente a sustação da venda ordenada pelo OEF por já haver penhora anterior registada do mesmo imóvel no processo que corre termos no Tribunal Judicial de Paços de Ferreira sob o n.º 2836 onde foi também ordenada a venda e onde existe já proposta de compra.

Considera a recorrente que face a tal factualidade o meio judicial que se impunha à Fazenda Nacional era o da reclamação de créditos, pelo que a manutenção da venda pela Fazenda Pública constituiria ilegalidade que a sentença confirmou em errada aplicação e interpretação da lei.

O Mº juiz “a quo” apreciando a situação em apreço entendeu na esteira do sustentado pela Fazenda Pública que o art. 794.º do CPC não é aplicável ao PEF por força do art. 218.º, n.º 3, do CPPT.

A sustação da execução em que a penhora tiver sido efectuada posteriormente não se fundamenta em razões de economia processual já que a execução apenas se susta quanto aos bens penhorados e não determina a apensação das execuções e apenas visa acautelar que os mesmos bens penhorados sejam vendidos ou adjudicados em processos executivos distintos cfr Alberto dos Reis in processo de execução vol 2º pp 267.

Estipula o artigo 794 do CPC:

- Pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, o agente de execução susta quanto a estas a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o respetivo crédito no processo em que a penhora seja mais antiga.

2 - Se o exequente ainda não tiver sido citado no processo em que a penhora seja mais antiga, pode reclamar o seu crédito no prazo de 15 dias a contar da notificação de sustação; a reclamação suspende os efeitos da graduação de créditos já fixada e, se for atendida, provoca nova sentença de graduação, na qual se inclui o crédito do reclamante.

3 - Na execução sustada, pode o exequente desistir da penhora relativa aos bens apreendidos no outro processo e indicar outros em sua substituição.

4 - A sustação integral determina a extinção da execução, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 850.º

E o artigo 218 do CPPT:

- No processo de recuperação da empresa e quando a medida for extensiva aos credores em idênticas circunstâncias da Fazenda Pública, o juiz poderá levantar a penhora, a requerimento do gestor judicial, fundamentado nos interesses da recuperação, com parecer favorável da comissão de credores, bem como no processo de falência.

2 - Sempre que possível, o levantamento da penhora depende da sua substituição por garantia idónea.

3 - Podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada.

Assim muito embora a LGT no artigo 103 estipule que o processo de execução tenha natureza judicial já não é exacto que o mesmo preceito imponha ou da sua interpretação decorra sem mais a aplicação das normas do CPC.

É que sendo certo que o artigo 2º al e) do CPPT estipula serem de aplicação supletiva as normas do CPC tal só ocorre em situação de lacuna de lei, situação que não se verifica no caso em apreço.

O CPPT é o Código que disciplina e regula o processo judicial tributário e a execução fiscal sendo que este processo vem regulado no Título IV do diploma legal citado integrando os 148 a 278 inclusive.

É um processo especial como assinala o preâmbulo do DL 433/99 que aprovou o CPPT e como tal as suas disposições em execução fiscal prevalecem sobre as do CPC.

Por isso, prevenido o art 218º, n.º 3, do CPPT que “podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada”, é esta a norma aplicável em execução fiscal dada a sua natureza especial não sendo assim de aplicar o artigo 794 do CPC por inexistência de lacuna.

O que existe é uma situação excepcionada pela lei.

Podemos por isso afirmar que a penhora do prédio realizada no processo de execução n.º 1484/11.7 TBPFR, registada e embora anterior à penhora em sede de execução fiscal não era

minimamente impeditiva desta nem de toda a tramitação posterior em sede de execução fiscal, designadamente da venda aqui promovida por não estarmos em presença de uma situação prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 180 do CPPT.

É o interesse público que a execução fiscal prossegue bem como a celeridade do mesmo face à normal tramitação do processo executivo cível que permite e justifica este especial tratamento.

Nestes sentido aliás já o STA se pronunciou por várias vezes designadamente no acórdão de 16 12 2010 no processo 806/10 referido na sentença recorrida.

Sendo certo também que esta norma especial não viola os princípios constitucionais da igualdade e proporcionalidade por não decorrer da aplicação deste regime prejuízo para o executado.

Neste sentido se pronunciou já também este Supremo Tribunal Administrativo entre outros nos acórdãos de 09 04 2003 no processo 2029/03 e de 06 10 2005 no processo 417/05.

Também sustentando a mesma tese veja-se Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado 6.ª edição 2011 vol III pp 591.

A sentença recorrida que seguiu tal jurisprudência e doutrina não merece por isso reparo.

Concorda-se assim com a sua fundamentação não enfermando a sentença do apontado erro de aplicação de direito.

Decisão

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso fixando efeito suspensivo à reclamação recebida relativamente ao acto reclamado e no resto negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – *Fonseca Carvalho* (relator) – *Isabel Marques da Silva* – *Pedro Delgado*.

(¹) A este propósito, vide JORGE LOPES DE SOUSA, idem, anotações 5 e 6 ao art. 278.º, págs. 666 a 669

(²) Neste sentido CPPT, anotado e comentado, volume IV, página 302.

(³) Neste sentido acórdão do TCAN proferido em 30 de Abril de 2014 no recurso n.º 00913713 e do STA, de 17/9/2014, proferido no recurso n.º 0909/14, disponíveis no sito da Internet www.dgsi.pt.

(⁴) CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, III volume, página 591.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Processo n.º 745/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Aragão Seia.

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

A recorrente, A....., SA., vem, por requerimento de fls. 334 a 335, arguir a ambiguidade, obscuridade e nulidade do acórdão proferido nestes autos e datado de 08 de Abril de 2015, alegando o seguinte:

-o acórdão é ambíguo e obscuro uma vez que da sua argumentação não se esclarece em concreto porque razão o treino de golfe não está sempre associado à competição, pontos 4 a 13;

-o acórdão é nulo, por omissão de pronúncia, uma vez que não discorreu, como se impunha, sobre todas as componentes da actividade interpretativa, bastando-se com o elemento sistemático e, ainda, assim, com carácter limitado;

-o acórdão é nulo porque ao ter chamado à colação a Directiva Comunitária 2006/112, de 28 de Novembro, e escudando-se na mesma para alicerçar a sua fundamentação deveria ter sido efectuado “reenvio prejudicial” da questão para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Lida atentamente a argumentação expendia pela recorrente, facilmente se pode surpreender que a mesma pretende discordar do decidido, mantendo a posição já por si expressa nos seus articulados e contra-alegações.

Quanto à questão da ambiguidade ou obscuridade facilmente se percebe que a mesma não existe.

Aliás, o segmento do acórdão do TJUE citado no acórdão proferido nos presentes autos é claro no sentido de que o “green fee” de que agora se trata, não está intimamente relacionado com a prática e acesso a competições próprias desta modalidade desportiva.

O mesmo é devido sempre que o praticante de golfe queira aceder ao “green” para a prática do desporto, para o treino, independentemente de saber se posteriormente acederá ou não a competições, se o faz de forma organizada ou esporádica ou até se o faz como forma de convívio com outros praticantes.

Portanto, ao contrário do que pretende a requerente, o pagamento do “green fee” não está umbilicalmente ligado ao acesso a competições desportivas, apenas está ligado à possibilidade de utilização do campo para a prática de desporto, tendo-se em vista, ou não, o posterior acesso a competições desportivas.

Quanto à questão da omissão de pronúncia.

Como é bem sabido, o vício de omissão de pronúncia das decisões judiciais só ocorre quando haja uma absoluta falta de pronúncia por parte do juiz do processo relativamente às questões trazidas aos autos pelas partes.

Este entendimento é aceite, quer pelos Tribunais Superiores, quer pela doutrina, como sendo o mais correcto e adequado à compreensão da decisão judicial.

E mesmo quando essa omissão do conhecimento de determinada questão decorra do conhecimento de outras questões, já não se poderá falar de omissão de pronúncia, cfr. artigo 608º, n.º 2 do NCPC (cuja redacção é semelhante à anterior), antes se reconduzindo ao erro de julgamento.

No caso dos autos o que a recorrente pretende é que a questão tratada no acórdão foi mal decidida porque na interpretação que fez das normas em apreço apenas se lançou mão do elemento sistemático com carácter limitado, ou seja, o Tribunal incumbê-lo decidir as questões que são colocadas, não tendo que se pronunciar sobre todos os argumentos que as partes esgrimam em favor da sua tese.

Pode-se, assim, concluir que então não ocorre a omissão de pronúncia uma vez que a questão foi apreciada, apenas poderia ter ocorrido o erro de julgamento, no entender da requerente.

Improcede, assim, também esta questão.

A terceira questão.

A propósito da obrigatoriedade da formulação de reenvio prejudicial por parte dos órgãos jurisdicionais nacionais, cfr. artigo 267º do TFUE, esclareceu o TJUE, por via de acto publicado no JO n.º C 338/1 de 06/11/2012 com o seguinte título “RECOMENDAÇÕES - à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais - 2012/C 338/01”:

“O reenvio de interpretação

11. Em conformidade com o disposto no artigo 267.º TFUE, qualquer órgão jurisdicional dispõe do poder de submeter ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial relativo à interpretação de uma regra do direito da União, quando o considere necessário para resolver o litígio que lhe tenha sido submetido.

12. No entanto, um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial em direito interno é obrigado a submeter esse pedido ao Tribunal, exceto quando já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto) ou quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.

13. Assim, um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece. Todavia, um reenvio prejudicial pode ser particularmente útil quando se trate de uma questão de interpretação nova que apresente um interesse geral para a aplicação uniforme do direito da União, ou quando a jurisprudência existente não se afigure aplicável a um quadro factual inédito.

14. A fim de permitir ao Tribunal identificar corretamente o objeto do litígio no processo principal e as questões que o mesmo suscita, é útil que, em relação a cada uma das questões colocadas, o órgão jurisdicional nacional exponha em que medida a interpretação solicitada é necessária para proferir a sua decisão.”.

Como daqui resulta, a obrigatoriedade de reenvio só existe quando haja dúvidas relativamente à interpretação da norma comunitária, não já quando essas dúvidas interpretativas existam relativamente à norma nacional.

Tal como a requerente bem esclarece no seu requerimento que agora se aprecia, a dúvida interpretativa existe relativamente à norma nacional, nem sequer se põe em questão que a mesma ofenda o direito da União em qualquer uma das suas vertentes interpretativas, cfr. pontos 18 a 22 do mesmo requerimento.

Temos, portanto, que concluir que deve improceder na totalidade o requerimento apresentado pela recorrente.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em considerar totalmente improcedente o requerimento apresentado pela recorrida.

Custas pela requerente, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – *Aragão Seia* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Francisco Rothes*.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.**Assunto:**

IRS. Loteamento. Mais-Valias. Actividade Comercial.

Sumário:

Os ganhos com a venda de terrenos, no seguimento das respectivas operações de loteamento, enquadram-se no conceito de rendimento proveniente de actividade comercial, ainda que o loteamento tenha resultado de uma actividade ocasional do loteador (impugnante).

Processo n.º 810/14-30.

Recorrente: A..... e Mulher.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, recorrem da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou improcedente a impugnação judicial que ambos deduziram contra a liquidação de IRS respeitante ao ano de 2010, no montante de €8.821,40.

1.2. Terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

I - A douta sentença recorrida, por erro de interpretação, aplicou indevidamente o disposto nos artigos 4.º, 10.º n.º 1 alínea a), 28.º e 30.º do CIRS.

II - A douta sentença recorrida entendeu que a nota de liquidação objecto de impugnação resultou de uma declaração de substituição efectuada pelos próprios impugnantes em 18.04.12, o que manifestamente não corresponde à verdade.

III - Já que a declaração de substituição apresentada pelos contribuintes tem data de 27.01.12 e os rendimentos em questão foram declarados como mais valias e evidenciados no anexo G e não como rendimentos de categoria B.

IV - Os rendimentos declarados na declaração fiscal entregue em 27.01.12 não poderiam ser enquadrados em rendimentos de categoria B porquanto os contribuintes nunca foram colectados pelo exercício de qualquer actividade comercial ou profissional, nunca tendo exercido de facto tal actividade.

V - Sendo que o mero acto de proceder excepcionalmente ao loteamento de um terreno rústico para permitir a sua venda em diversos lotes não pode ser por si só considerado como o exercício de uma actividade comercial ou industrial.

VI - E assim sendo tem forçosamente aplicação ao caso dos autos o disposto no artigo 10.º n.º 1 alínea a) do CIRS, pelo que, os contribuintes ao preencher o anexo G da sua declaração de rendimentos cumpriram o disposto na lei e enquadraram devidamente o rendimento obtido com a venda dos lotes como mais-valias.

VII - Sendo que a própria AT chegou a reconhecer tal enquadramento, tendo os contribuintes junto do Serviço de Finanças competente obtido o documento único de cobrança anexo aos autos e que pagaram em 24 de Maio de 2012.

VIII - Daí que face ao valor de imposto pago pelos contribuintes em 24.05.12 nada mais havia a pagar e não existia qualquer fundamento para a liquidação oficiosa de IRS efectuada pela AT e ora impugnada.

IX - Logo, em qualquer caso, salvo melhor opinião, a liquidação impugnada porquanto a AT qualificou os referidos rendimentos como de categoria B, estaria ferida de erro.

X - Motivo pelo qual, não poderia a douta sentença recorrida validar tal acto de liquidação e considerar que os ganhos dos contribuintes constituíssem rendimentos de categoria B.

XI - Mas ainda que tais rendimentos tivessem de ser classificados como rendimentos de categoria B, o que não se concede mas apenas se admite como mera hipótese de raciocínio, o valor constante da nota de liquidação ora impugnada sempre estaria indevidamente quantificado.

XII - É que, a considerar-se os rendimentos tributados aos impugnantes como rendimentos de categoria B, decorrentes de uma actividade de natureza comercial ou industrial, uma vez que o montante anual ilíquido de rendimentos não teria ultrapassado o valor de €150.000,00 sempre os contribuintes ficariam abrangidos pelo regime simplificado de tributação.

X - Sendo que, mesmo considerando-se um acto isolado, face ao disposto no artigo 30º do CIRS a determinação do rendimento tributável estaria sujeito ao regime simplificado.

XIV - Ora, conforme resulta dos documentos junto aos autos pela AT, os contribuintes não foram tributados no regime simplificado de tributação como se impunha face ao disposto na lei.

XV - E como tal o valor constante da nota de liquidação objecto da presente impugnação encontra-se errado, verificando-se um erro de quantificação do imposto a pagar.

XVI - Logo a liquidação impugnada, porque sempre violaria o disposto no artigo 28.º e 30.º do CIRS, padece de vício que implica a sua anulação.

Terminam pedindo que a sentença seja revogada e substituída por acórdão que julgue procedente a impugnação e em consequência determine a anulação da liquidação impugnada.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Questiona-se no presente recurso o acerto da sentença do TAF de Viseu de 28.13.2013 que, julgando improcedente a impugnação deduzida pelos ora recorrentes, manteve o acto impugnado.

Em causa está a liquidação do IRS de 2010, sustentando os ora recorrentes que a sentença recorrida que manteve esse acto na ordem jurídica viola, por erro de interpretação, o disposto nos arts. 4.º, 10.º, n.º 1, alínea a), 28.º e 30.º, todos do IRS.

Porém, não lhe assiste razão, salvo melhor entendimento.

O art. 10.º n.º 1 do CIRS expressamente exclui do conceito de mais-valias tributáveis os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis que sejam considerados rendimentos empresariais ou profissionais.

Rendimentos empresariais e profissionais são, nomeadamente, os que decorrem do exercício de qualquer actividade comercial, considerando-se terem essa natureza, entre outras, as actividades urbanísticas e de exploração de loteamentos (art. 3.º n.º 1, alínea a) e art. 4.º, n.º 1 alínea g) ambos do CIRS).

No caso vertente, como resulta do probatório da sentença recorrida, estamos em presença da alienação de lotes de terreno, resultantes da operação de loteamento, titulada pelo alvará de loteamento n.º 3/1994, emitido pela Câmara Municipal de Tondela.

Ora, a venda de terrenos nas condições descritas, na medida em que pressupõe a realização de todo um conjunto de actos tendentes a potenciar o valor dos terrenos em causa, com evidente finalidade lucrativa, configura manifestamente uma actividade comercial, não se compaginando os respectivos proventos com a natureza fortuita dos ganhos qualificáveis como mais-valias. Nesse sentido se pronunciou a jurisprudência em que se louva a sentença recorrida de que se não vê razão para divergir.

Não merece, pois, reparo a sentença recorrida quando considerou que os ganhos resultantes da venda dos apontados lotes de terreno constituem rendimentos da categoria B, tributáveis nos termos do art. 3.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.

E também no que concerne à quantificação se entende que não merece reparo a decisão recorrida.

Com efeito, se é certo que a determinação do rendimento tributável dos actos isolados está sujeita ao regime simplificado ou ao regime de contabilidade organizada, conforme o disposto no artigo 28.º do CIRC e que, no caso vertente, o regime seria, em princípio, o regime simplificado de tributação onde são enquadrados, por defeito, os titulares dos rendimentos da categoria B, se o respectivo rendimento anual ilíquido desta categoria não ultrapassar, no caso € 150.000,00, e não optarem pelo regime da contabilidade organizada, no caso em apreço estamos perante não residentes (cfr. doc. de fls. 23, a que alude o ponto 9 do probatório), sendo que a tributação destes não se verifica nos mesmos termos em que ocorre a tributação dos sujeitos passivos residentes, prevendo-se para o efeito uma tributação que se concretiza através da aplicação de taxas de carácter liberatório, como no caso ocorreu, em conformidade com o disposto no art. 71.º, n.º 4, alínea a) e n.º 5 do CIRS, na redacção da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

Pronuncio-me, pois, em face do exposto, pela total improcedência do presente recurso e, em consequência, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. Por escritura pública, celebrada em 11.11.1987, no Cartório Notarial de Carregal do Sal, A..... e mulher B....., ora Impugnantes, adquiriam os seguintes bens imóveis: um prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 296, com o valor matricial de 1.140\$00 e atribuído de 76.700\$00 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o número 36 de 18.02.1986, freguesia de; um prédio rústico inscrito na matriz predial rústica sob o artigo 1658, com o valor matricial de 7.780\$00 e atribuído de 523.300\$00 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 30 de 18.02.1986, freguesia de - cfr. certidão de fls. 15 e ss. dos autos.

2. A Câmara Municipal de Tondela emitiu, em 24.03.1994, o alvará de loteamento n.º 3/1994, referente ao prédio sito no, limite de, em nome do Impugnante marido — cfr. fls. 36 do processo de reclamação graciosa apenso.

3. O Impugnante marido participou os lotes de terreno, tendo entregado junto do Serviço de Finanças de Tondela, a declaração modelo 129 - cfr. fls. 37 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso.

4. Os lotes de terreno, após avaliação, foram inscritos na matriz predial sob os n.ºs 596 e 598, com um valor patrimonial de PTE 864.500\$00 (4.312.11€) e PTE 8.040,62 (8.040,62€).

5. Em 12.08.2010, foi celebrado um contrato de compra e venda em que intervieram os Impugnantes, como primeiros outorgantes, e C....., como segunda outorgante:

6. Do referido escrito particular consta, entre o mais, o seguinte:

“[...]”

Primeira

(Objecto)

Pelo presente contrato os Primeiros Contratantes vendem à Segunda Contratante que os aceita, os prédios seguintes:

UM - Prédio urbano, composto por lote de terreno destinado à construção urbana, designado lote número dois, sito no lugar do em, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o número mil e dois da freguesia de, com a autorização de loteamento registada pela apresentação mil oitocentos e quarenta e oito do dia dois de Julho de 2010, com o registo de aquisição a favor dos vendedores, pela apresentação mil setecentos e noventa e sete do dia dois de Julho de dois mil e dez, inscrito na matriz predial urbana sob o número 596, com o valor patrimonial de cinco mil trezentos e noventa e um euros e trinta e oito cêntimos.

DOIS - Prédio urbano, composto por lote de terreno destinado à construção urbana, (onde existe um palheiro com 100 m2), designado lote número quatro, sito no lugar do em, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o número mil e quatro da freguesia de, com a autorização de loteamento registada pela apresentação mil oitocentos e quarenta e oito do dia dois de Julho de dois mil e dez, com o registo de aquisição a favor dos vendedores, pela apresentação mil setecentos e noventa e sete do dia dois de Julho de dois mil e dez, inscrito na matriz predial urbana sob o número 598, com o valor patrimonial de dez mil e cinquenta e três euros e doze cêntimos, doravante designados por “Imóveis”.

Segunda

(Preço)

Os imóveis são vendidos pelo preço de QUINZE MIL E QUINHENTOS EUROS, correspondendo cinco mil e quatrocentos para o imóvel número UM e dez mil e cem euros para o imóvel número Dois, que os Primeiros contratantes já receberam e de que dão plena quitação.

[...]”

7. Em 13.12.2011, os Impugnantes apresentaram a declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2010, acompanhada do anexo G, no qual declararam a alienação dos artigos urbanos 596 e 598, da freguesia de, indicando, como valor de aquisição, os montantes de 455,59 € e 1.197,84€ e, como data de aquisição, novembro de 1987.

8. Da declaração referida no ponto anterior resultou a liquidação n.º 20115005164337, no montante de 8.875,20 €, de imposto a pagar, acrescido de juros compensatórios no montante de 187,70 € - cfr. anexo 1 junto com a contestação da Fazenda Pública.

9. Em 27.01.2012, os Impugnantes procederam à entrega de uma declaração de substituição, na qual alteraram os valores de aquisição para os montantes de 5.864,32 € e 10.935,24 € e as datas de aquisição para setembro de 1996.

10. A referida declaração foi convalidada em reclamação graciosa, tendo sido autuada com o n.º 2704201204000064 - cfr. doc. 5 junto com a petição inicial.

11. No âmbito do procedimento de reclamação graciosa, foram os Impugnantes notificados para exercer o direito de audição - cfr. fls. 45 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso.

12. Em 02.04.2012, deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela, o requerimento que consta de fls. 46 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso e cujo teor se tem por reproduzido.

13. Por despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, datado de 05.04.2012, foi a reclamação graciosa indeferida - cfr. fls. 48 do processo de reclamação graciosa apenso.

14. Em 18.04.2012, os Impugnantes entregaram nova declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2010, enquadrando os rendimentos auferidos na categoria B, o que redundou na liquidação n.º 2012 5004493846, no montante de 8.821,40€ ora impugnada - cfr. anexo 2 e 3 juntos com a contestação.

3.1. Enunciando como questões a decidir as de saber se a liquidação enferma de vício de violação de lei por erro na qualificação (se os ganhos obtidos pelos impugnantes, na venda de dois lotes de terreno, estão sujeitos a IRS, na categoria B) e na quantificação dos rendimentos, a sentença concluiu pela não verificação do apontado vício e julgou improcedente a impugnação, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

- O loteamento de um terreno e a venda, com intuito lucrativo, dos lotes assim constituídos, consubstancia uma actividade de natureza comercial ou industrial, estando os ganhos resultantes dessa venda, para efeitos de tributação em IRS, enquadrados nos rendimentos da categoria B, como decorre do teor da alínea g) do art. 4.º, n.º 1 do CIRS e não, como pretendem os impugnantes, enquadrados nos rendimentos da categoria G: os impugnantes desenvolveram uma actividade de natureza comercial ou industrial, com o loteamento de dois terrenos e venda, com intuito lucrativo dos lotes assim constituídos, ou seja, não se limitaram a uma mera fruição ou mero uso do direito de que eram titulares sobre esses prédios; não venderam os terrenos que adquiriram sem qualquer transformação, venderam sim os lotes resultantes da operação de loteamento que levaram a cabo nesses terrenos, tendo diligenciado no sentido de obtenção das licenças necessárias para a venda dos lotes, animados pelo espírito do lucro).

- Também não ocorre ilegalidade na que respeita à quantificação do rendimento: sendo sabido que o modo de cálculo dos rendimentos na categoria B diverge do da categoria G (é irrelevante o valor de aquisição da mercadoria vendida bem como a data de aquisição), no caso, o cálculo do rendimento assenta nos valores patrimoniais definitivos, porque superiores ao preço declarado (cfr. o art. 31.º-A do CIRS) e foi aplicada a taxa liberatória de 21,5 %, uma vez que os impugnantes não residem em Portugal [cfr. art. 71.º, n.º 4, alínea a) e n.º 5 do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30/6].

3.2. Discordando do assim decidido, os impugnantes/recorrentes continuam a sustentar, no essencial, que os rendimentos em questão (consignados na declaração fiscal entregue em 27/1/12) não poderiam ser enquadrados em rendimentos de categoria B, porquanto eles (contribuintes) nunca foram colectados pelo exercício de qualquer actividade comercial ou profissional, nem exerceram tal actividade, sendo que o mero acto de proceder ao loteamento de um terreno rústico para permitir a sua venda em diversos lotes não pode ser, por si só, considerado como o exercício de um actividade comercial ou industrial.

E sustentam, igualmente, que mesmo que os rendimentos constituíssem rendimentos de categoria B, então, uma vez que o montante anual ilíquido de rendimentos não teria ultrapassado o valor de 150.000,00 Euros, sempre ficariam abrangidos pelo regime simplificado de tributação.

As questões aqui a decidir prendem-se, portanto, com as apontadas qualificação e quantificação daquele rendimento.

Vejamos.

4.1. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS (Rendimentos da categoria B), consideram-se rendimentos empresariais e profissionais os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”.

E o n.º 1 do art. 10.º do mesmo CIRS, expressamente exclui do conceito de mais-valias tributáveis os ganhos resultantes de alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis que sejam considerados rendimentos empresariais ou profissionais.

A categoria B de IRS (rendimentos empresariais e profissionais — art. 3.º do CIRS) tem, pois, carácter de predominância em relação aos rendimentos de outras categorias (ocorrendo atracção de rendimentos que deveriam integrar-se nestas).

E rendimentos empresariais e profissionais são, nomeadamente, os que decorrem do exercício de qualquer actividade comercial, considerando-se terem essa natureza, entre outras, as actividades urbanísticas e de exploração de loteamentos (cfr. a citada alínea a) do n.º 1 do art. 3.º, bem como a alínea g) do n.º 1 do art. 4.º ambos do CIRS).

No caso, como resulta do probatório da sentença recorrida, os ganhos em causa reportam-se à alienação de lotes de terreno, resultantes da operação de loteamento, titulada pelo alvará de loteamento n.º 3/1994, emitido pela Câmara Municipal de Tondela. Mas, como igualmente se pondera na sentença, os acréscimos patrimoniais que a lei considera como mais-valias tributáveis na categoria G correspondem, essencialmente, aos ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores, independentemente de uma actividade produtiva do seu titular: correspondem a “ganhos trazidos pelo vento” (windfall gains).⁽¹⁾

Ora, a venda de terrenos, nestas circunstâncias e condições (após as operações de loteamento) configura manifestamente actividade comercial, pressupondo a realização intencional de todo um conjunto de actos transformadores tendentes a potenciar o valor dos terrenos em questão, com evidente finalidade lucrativa (aliás, como a sentença salienta, referenciando o disposto nos arts. 2.º e 463.º do CComercial, constituirá acto de comércio aquele que é praticado no desenvolvimento de uma actividade objetivamente comercial ou industrial, com o fito de obter lucros, por isso se enquadrando no conceito de rendimento comercial, ainda que o exercício dessa actividade possa ser meramente ocasional) — cfr. neste sentido também o ac. deste STA, de 18/6/2003, proc. n.º 624/03.

4.2. E também no que respeita à questão da quantificação a sentença não enferma de erro de julgamento.

Na verdade, como bem alega o MP, embora a determinação do rendimento tributável dos actos isolados esteja sujeita ao regime simplificado ou ao regime de contabilidade organizada, conforme o disposto no art. 28.º do CIRS (no caso presente o regime seria, em princípio, o regime simplificado de tributação onde são enquadrados, por defeito, os titulares dos rendimentos da categoria B, se o respectivo rendimento anual ilíquido desta categoria não ultrapassar 150.000,00 Euros (à data), e não optarem pelo regime da contabilidade organizada), também é verdade que esse regime não poderia ser aqui aplicado: é que estamos em presença de sujeitos passivos não residentes (cfr. doc. de fls. 23, a que alude o n.º 9 do Probatório) e a tributação destes não se verifica nos mesmos termos em que ocorre a tributação dos sujeitos passivos residentes, prevendo-se para o efeito uma tributação que se concretiza através da aplicação de taxas de carácter liberatório, como no caso ocorreu, em conformidade com o disposto no art. 71.º, n.º 4, alínea a) e n.º 5 do CIRS, na redacção da Lei n.º 12-A/2010, de 30/6.

Em suma, a sentença recorrida não enferma dos erros de julgamento que os impugnantes/recorrentes lhe imputam, impondo-se, assim, a respectiva confirmação.

DECISÃO

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

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. – *Casimiro Gonçalves* (relator) – *Francisco Rothes* – *Aragão Seia*.

(¹) Cfr. *Rui Duarte Morais, sobre o IRS 2.ª Ed., Almedina, p. 136.*

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Prescrição. Interpretação. Responsável Subsidiário.

Sumário:

- I — Antes da alteração introduzida no artigo 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.*
- II — Só após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido n.º 3 do artigo 49.º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.*
- III — Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12º da LGT e no artigo 12.º do C.Civil.*
- IV — Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.*

Processo n.º 1024/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a reclamação que apresentou contra a decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu a sua pretensão de ver reconhecida a prescrição da dívida em cobrança na execução fiscal n.º 1503200401058908, execução que contra si reverteu face à sua qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento dessa dívida (IRC relativo ao ano de 2002).

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso vem interposto da dita sentença em que se julga não verificada a prescrição da dívida tributária exequenda nos autos de execução fiscal com o Proc. n.º 1503200401058908 do Serviço de Finanças de Cascais - 1;

B. A citação do revertido aqui recorrente ocorreu em 28/10/2009 naqueles autos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva da dívida de IRC do ano de 2002;

C. A dita sentença recorrida julga não verificada a dita prescrição porquanto, uma vez que interrupção do prazo da prescrição verificada com a citação da devedora principal não produziu efeitos quanto ao aqui recorrente (por ter sido citado para além dos cinco anos decorridos da liquidação), a interrupção da prescrição, quanto ao recorrente, só se verifica com a sua citação para a execução como «causa interruptiva própria e singular do prazo de prescrição»;

D. Julgando-se, igualmente, que o disposto no n.º 3 do artigo 49º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, não contende com esta interpretação;

E. Pelo que a questão ora submetida ao duto julgamento do tribunal *ad quem* é exclusivamente de direito, ou seja, a de saber se, no caso *sub judice*, após verificada a interrupção do prazo da prescrição com a citação do devedor principal, se verifica nova interrupção com a citação do responsável tributário quando este beneficia do disposto no n.º 3 do artigo 48º da LGT, atendendo ao consagrado na redacção actual do n.º 3 do artigo 49º da LGT e, face à solução jurídica encontrada, saber se se verificou ou não, quanto ao aqui recorrente e revertido, a alegada prescrição da dívida exequenda;

F. Na verdade, tendo a citação do aqui recorrente ocorrida em 2009, ou seja, para além dos cinco anos decorridos sobre a liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda e não tendo a interrupção da prescrição relativa à citação da devedora principal produzido efeitos quanto a ele revertido, atento o prescrito no n.º 3 do artigo 48º da LGT, há que interpretar, em conjunto e de forma sistemática, os artigos 48º e 49º da LGT, atenta a nova redacção do n.º 3 deste último, para determinar se a citação do responsável subsidiário, nos termos sobreditos, opera também uma (nova) interrupção do prazo da prescrição;

G. De facto, e salvo melhor opinião, o recorrente considera que a sua citação na qualidade de responsável subsidiário, nos termos em que ocorreu, não produz nova interrupção no prazo da prescrição;

H. Com efeito, a alteração do n.º 3 artigo 49º da LGT introduzida pelo artigo 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, implica que a interrupção do prazo da prescrição tem lugar uma única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar e a citação do aqui recorrente ocorreu já na vigência e ao abrigo deste novo normativo;

I. E tal normativo deve ser entendido no sentido de que a verificação de um novo facto interruptivo ocorrida na sua vigência não interrompe (de novo) o prazo da prescrição;

J. Sendo que, no caso em apreço, a primeira e única causa de interrupção do prazo da prescrição que ocorreu foi a da citação do devedor principal, não tendo, por isso, a citação do revertido e aqui recorrente a virtude de interromper de novo o prazo da prescrição;

K. Na verdade, tendo o disposto n.º 3 do artigo 48º da LGT sido instituído em claro benefício do responsável subsidiário quando a sua citação ocorre para além dos cinco anos da liquidação, não é legítima uma interpretação que transforme tal benefício num prejuízo consubstanciado num alargamento do prazo de prescrição em função da admissibilidade de interrupções sucessivas;

L. O que contraria manifestamente, aliás, as premissas da certeza e segurança que se quis fazer prevalecer com o próprio instituto da prescrição das dívidas tributárias, até porque, com o consignado no n.º 3 do artigo 48º, o legislador pretendeu criar para o responsável subsidiário um regime de prescrição mais favorável, introduzindo tal excepção à regra do n.º 2 do mesmo artigo.

M. Sendo certo, por outro lado, que o legislador, bem conhecendo o regime da prescrição tributária que quis alterar, não introduziu qualquer excepção ao disposto no n.º 3 do artigo 49º na redacção actual, pelo que não é legítimo ao intérprete entender tal normativo no sentido de que relativamente à mesma dívida tributária pode ocorrer mais do que uma interrupção do prazo de prescrição;

N. Em especial se considerarmos que se trata de matéria de reserva de lei formal em que se encontra afastada a possibilidade de interpretação analógica ou extensiva;

O. Pelo que, sempre com o devido respeito e salvo melhor opinião, o entendimento de que, após verificada a interrupção do prazo da prescrição relativa à citação do devedor principal se poderia dar

nova interrupção com a citação do revertido, é ilegal por não ser compatível com o preceituado no n.º 3 do artigo 49º e, por outro lado, retira qualquer vantagem que poderia beneficiar o responsável subsidiário com o disposto no n.º 3 do artigo 48º, o que, parece evidente, não ter sido o escopo que presidiu a intenção do legislador ao formular os normativos em causa;

P. Pelo que, em suma, mal andou a dita sentença recorrida, laborando em erro no julgamento de direito, violando o disposto no artigo 49º, n.º 3 da LGT, quando o interpretou no sentido que a interrupção da prescrição da dívida tributária exequenda se pode verificar uma vez com a citação do devedor principal e, posteriormente, uma outra vez com a citação do responsável subsidiário, quando este aproveita do estatuído no n.º 3 do artigo 48º da LGT;

Q. Quando, salvo melhor opinião, da conjugação dos normativos do artigo 48º, n.ºs. 1, 2 e 3 e do artigo 49º, n.ºs. 1 e 3 da LGT, deve resultar a interpretação no sentido de que a interrupção do prazo da prescrição da dívida tributária exequenda apenas se verifica uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, independentemente do facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário (por força do disposto no n.º 2 do artigo 48º da LGT) e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não ao responsável subsidiário (nos termos do n.º 3 do artigo 48º).

R. Termos em que a dívida tributária exequenda em apreço deveria ter sido julgada prescrita relativamente ao revertido e aqui recorrente.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu duto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso com a seguinte argumentação:

«1. A citação do devedor originário produz efeitos em relação aos responsáveis solidários e subsidiários, como corolário do princípio da unicidade da relação jurídica tributária, abrangendo todos os diferentes obrigados ao cumprimento da obrigação (arts. 18º n.º 3 e 48º n.º 2 LGT).

A interrupção não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação (art. 48º n.º 3 LGT)

O efeito da norma citada é apenas o de tomar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção da prescrição verificadas em relação ao devedor originário, sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da sua própria citação, se ocorrer antes do termo do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição (cf. na doutrina Jorge Lopes de Sousa Sobre prescrição da obrigação tributária -Notas práticas 2ª edição 2010 p. 119; na jurisprudência acórdão STA-SCT 27.08.2008 processo n.º 719/08)

O facto interruptivo produz um duplo efeito:

– instantâneo (inutilização do prazo decorrido até à sua verificação);

– duradouro (o novo prazo, idêntico ao da prescrição primitiva, só começa a correr após a decisão final do processo administrativo; a decisão que puser termo ao processo de execução fiscal ou a declaração em falhas; o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo judicial (arts. 326º n.ºs 1/2 e 327º n.º 1 CCivil; Jorge Lopes de Sousa ob. cit. pp. 61, 62 e 70)

2. Aplicação destas considerações ao caso concreto:

Emergindo a dívida tributária de IRC (exercício de 2002) o prazo de prescrição de 8 anos iniciou-se em 1 janeiro 2003 (art. 48º n.º 1 LGT)

O devedor originário foi citado em 7.09.2004 (factos provados alínea e); informação n.º 17).

A citação do responsável subsidiário em 28.10.2009 (factos provados alínea c) interrompeu o prazo de prescrição, produzindo o duplo efeito instantâneo e duradouro supra enunciado (art. 49º n.º 1 LGT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.».

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida deu-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) Em nome da sociedade B....., LDA, foi emitida uma liquidação de IRC, referente ao exercício de 2002, no valor total de € 30.440,43, incluindo juros, com data limite de pagamento em 31.12.2003 – Cfr. documento a fls. 2 do PEF, apenso;

b) Corre termos no Serviço de Finanças de Cascais 1, contra a sociedade B....., LDA, o processo de execução fiscal n.º 1503 2004 01071467, por falta de pagamento da liquidação identificada no ponto anterior – Cfr. fls. 1 do PEF, apenso;

c) Em 28.10.2009 foi o reclamante citado na qualidade de revertido, no âmbito do PEF mencionado na alínea antecedente – Cfr. documentos a fls. 18 e 18v do PEF, apenso;

d) Em 27.03.2015 o Reclamante apresentou, junto do Serviço de Finanças de Cascais 1, um pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda a ser exigida em sede do processo de execução fiscal n.º 1503.2004.01071467 – Cfr. documento a fls. 19 a 22 do PEF, apenso;

e) Em 07.04.2015 foi elaborada, por TATA do Serviço de Finanças de Cascais 1, informação na sequência do pedido identificado na alínea anterior, onde consta, nomeadamente, o seguinte:

“(...) DEVEDOR ORIGINÁRIO: B....., LDA NIPC REVERTIDO: A....., NIF PEF: 1503200201207164, 1503200201576038, 1503200301044290, 1503200301085824, 1513200401007483, 1503200401085908 e 1503200401071467

Por requerimento com entrada neste SF aos 27-03-2015, veio o contribuinte A....., revertido nos autos, arguir a prescrição dos processos em epígrafe. Relativamente ao alegado, cumpre-me informar o seguinte:

1 - A dívida subjacente aos presentes autos respeita a IVA dos exercícios de 2001, 2002/04, 2002/12, 2003/03, 2004/02 e IRC do exercício de 2002.

2 - No tocante ao processo n.º 1503200301044290, o mesmo encontra-se extinto.

3 - Quanto aos restantes processos os mesmos, salvo melhor opinião, não se encontram prescritos, senão vejamos:

4 - Por despacho de 13/08/2009 foi determinada a preparação do processo para efeitos de reversão (audição prévia), contra a aqui requerente.

*5 - O requerente foi citado do despacho que ordenou a reversão em **01-12-2009**.*

6 - No caso vertente, a dívida exequenda respeita a facto tributário ocorrido nos anos de 2001 a 2004, pelo que o regime de prescrição aqui aplicável é o previsto na LGT, na redacção da Lei n.º 100/99 de 26/7, uma vez que o regime consagrado na Lei n.º 53-A/06 de 29/12 só entrou em vigor em 1/1/07.

7 - Dispõe o art. 48º, n.º 1 deste diploma legal que “as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário ...”.

8 - Acontece que o regime apontado foi alterado pelo art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que entrou em vigor em Janeiro de 2005, estabelecendo, quanto ao n.º 1 do art. 48º da LGT, o seguinte: “As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o acto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre (rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.

9 - (...)

10 - No que concerne ao IRC, o prazo de prescrição começou a contar-se em 01/01/2003.

11 - Assim sendo, considerando que, à data da citação do ora oponente (01-12-2009), ainda não decorrerá o prazo de oito anos, para qualquer das dívidas, e que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido, torna-se claro que o prazo prescricional ainda não se completou.

12 - O prazo de prescrição, à face da LGT, é de 8 anos, tanto em relação ao devedor originário como ao devedor subsidiário, sendo apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o conseqüente diferimento do tempo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5º ano posterior ao da liquidação, o que não sucedeu no caso dos autos.

13 - Assim, mesmo no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5º ano, se ele for citado até ao fim do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48º da LGT).

14 - Por conseguinte, o primeiro acto interruptivo deste prazo prescricional de 8 anos, iniciado em 1/01/2003, é constituído pela citação do responsável subsidiário, ocorrida em 01/12/2009, pois tanto a citação do devedor originário como a citação do devedor subsidiário têm eficácia interruptiva própria, em conformidade com o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 49º da LGT, com a conseqüente inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (artigo 326º, n.º 1 do Código Civil).

15 - Na verdade, e como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, não decorre da letra da lei que só a citação do devedor originário tenha eficácia interruptiva, e já não a do devedor subsidiário.

16 - Assim sendo, considerando que relativamente ao devedor originário não ocorreu citação pessoal, no concernente aos processos n.º 1503200201207164, 1503200201576038 e 1503200401058908, os efeitos da interrupção que derivam da citação pessoal do revertido (ocorrida em 16-07-2009) verificam-se também na sua esfera.

*17 - Considerando agora os processos 1503200301085824 (IVA 2002/12), 1503200401007483 (IVA 2003/03) e **1503200401071467** (IRC 2002), cumpre referir que relativamente a estes ocorreu a **citação pessoal do devedor originário** em 12/11/2003, 21/01/2004 e **07/09/2004**, respectivamente.*

18 - Ora, o art. 49º n.º 1 da LGT dispõe que a citação interrompe a prescrição.

19 - Apesar do n.º 2 do artigo 49º da LGT ter sido revogado pela Lei n.º 53-A/2006, aos factos interruptivos e suspensivos da prescrição são aplicáveis as normas vigentes à data em que tiverem ocorrido, pelo que tal norma continua a ser aplicada aos factos interruptivos pretéritos cujo período de paragem do processo se completou antes a entrada em vigor da nova lei.

20 - No caso dos autos, a **execução fiscal esteve parada desde 2003-11-12 até 2009/01/08**, data em que ocorreu o pedido de penhora. E é inequívoco que essa paragem se deveu a facto não imputável ao contribuinte.

21 - Por conseguinte, a paragem do processo de execução por período superior a um ano por facto não imputável ao executado fez cessar o efeito interruptivo da citação do devedor originário.

22 - E, deste modo, o primeiro acto susceptível de interromper a prescrição é a citação do responsável subsidiário.

CONCLUSÃO:

Por tudo o quanto vai exposto, é de concluir que as dívidas subjacentes aos autos não se encontram prescritas — Cfr. documento a fls. 24 e 25 do PEF. apenso;

f) Por despacho de 07.04.2015 foi, pelo Chefe de Finanças de Cascais 1, com base na informação identificada no ponto anterior, indeferido o pedido de reconhecimento da prescrição identificado em d) supra — Cfr. documento a fls. 27 do PEF. apenso;

g) A liquidação de IRC de 2002 foi efectuada em 2003, com data limite de pagamento em 31/12/2003 - Cfr. fls. 2 do PEF.

3. A questão que cumpre apreciar e decidir é, tão-somente, a de saber se na sentença sob recurso se incorreu em erro de julgamento em matéria de direito quando se julgou que não havia ocorrido a prescrição da dívida em cobrança na execução fiscal n.º 1503 2004 01071467 (IRC/2002), instaurada contra a sociedade B....., LDA, e revertida contra o reclamante, ora recorrente, face à sua qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento dessa obrigação tributária.

A sentença julgou não prescrita a dívida com a seguinte e essencial motivação:

· reportando-se a dívida de IRC ao ano de 2002, o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos (nº 1 do art. 48º da LGT), iniciado em 1/01/2003 e que terminaria em 1/01/2011 caso inexistissem causas interruptivas ou suspensivas relevantes;

· as causas interruptivas relevantes (previstas no n.º 1 do art. 49º da LGT e onde se inclui a citação) produzem efeitos tanto em relação ao devedor principal como em relação ao devedor subsidiário (nº 2 do art. 48º), excepto se ocorrer a situação prevista no n.º 3 deste preceito legal, segundo o qual «a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação»;

· todavia, ainda que a citação do responsável subsidiário ocorra depois do 5º ano posterior ao da liquidação, se ele for citado dentro do prazo de 8 anos contado desde o termo inicial do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que decorrem da sua própria citação produzem-se relativamente a si. «O efeito daquele n.º 3 do art. 48º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário (...)».

· no caso, tendo a citação do responsável subsidiário ocorrido no dia 1/12/2009, conclui-se que a interrupção da prescrição operada pela citação da sociedade devedora originária (em 7/09/2004) deixou de produzir efeitos relativamente a si, já que a sua citação teve lugar depois do 5º ano posterior à liquidação efectuada em 2003; contudo, tendo ele sido citado dentro do limite temporal de 8 anos contados a partir do termo inicial do prazo de prescrição da obrigação tributária (1/01/2003), os efeitos interruptivos que dimanam da sua própria citação produzem-se relativamente a si, já que se trata do primeiro facto interruptivo com relevância quanto a este devedor, provocando a inutilização de todo o tempo anteriormente decorrido, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 326º do Código Civil, pelo que não ocorre a prescrição desta obrigação tributária.

O reclamante, ora recorrente, não discorda, no essencial, desta motivação jurídica, aceitando o julgado quanto à aplicabilidade do prazo de prescrição previsto no art. 48º da LGT, quanto ao termo inicial e seu modo de contagem, quanto à prática de actos com potencialidade interruptiva à luz do art. 49º da LGT (acto de citação), quanto ao regime regra contido no n.º 2 do art. 48º sobre a extensão dos efeitos dos actos interruptivos da prescrição da obrigação tributária relativamente a todos os responsáveis (devedor principal e subsidiário) e quanto ao desvio a essa regra sempre que a citação do responsável subsidiário seja efectuada mais de cinco anos após o acto de liquidação (art. 48º, n.º 3).

Como não discorda do decidido quanto a não poder relevar quanto a si (oponente /responsável subsidiário) o efeito interruptivo provocado pelo acto de citação da sociedade devedora principal, por ter sido citado mais de cinco anos depois da liquidação, ou quanto à tese acolhida na sentença (e firmada na jurisprudência) no sentido de que ainda que a citação do responsável subsidiário seja efectuada para além do referido prazo de cinco anos, ela ainda provoca a interrupção da prescrição caso ocorra dentro do prazo prescricional de oito anos. ⁽¹⁾

O que o recorrente sustenta é, tão-somente, isto: dado que por força da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor em 1/01/2007, a norma contida no n.º 3 do art. 49º da LGT passou a dispor que «*a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*», então não pode ter relevo como acto interruptivo a sua própria citação, ocorrida já após a entrada em vigor da referida norma, porquanto havia já ocorrido anteriormente um outro acto interruptivo, traduzido na citação da devedora principal. Razão por que, na sua óptica, a sentença incorreu numa errada aplicação e interpretação da lei, já que após 1/01/2007 a interrupção do prazo da prescrição só pode ocorrer uma vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, isto é, com o primeira citação que ocorra na execução, independentemente desse facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário, e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não ao responsável subsidiário.

Pelo que a matéria em causa se restringe a saber se, no caso *sub judice*, após a interrupção do prazo de prescrição da obrigação tributária com o acto de citação do devedor principal (em 7/09/2004), podia ou não ocorrer um novo acto interruptivo, com a citação do responsável subsidiário (em 1/12/2009), atenta a alteração introduzida no n.º 3 do art. 49º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Matéria que, sendo pertinente, nunca foi verdadeiramente analisada, pois que na sentença não chegou a ser examinada esta vertente da argumentação do reclamante.

Vejam os.

Como se sabe, antes da alteração introduzida no artigo 49º da LGT pelo artigo 89º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição podiam ou não relevar todas elas; e a jurisprudência acabou por se firmar e pacificar no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores – Cfr., entre outros, os acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 24/10/2007, no proc. n.º 0244/07 e de 28/05/2008, no proc. n.º 0840/07, e os acórdãos desta Secção de 12/08/2009, no proc. n.º 0748/09, e de 13/01/2010, no proc. n.º 01148/09.

Pelo que, como se deixou frisado no acórdão do Pleno da Secção de 18/01/2012, no proc. n.º 0348/11, só após o início de vigência da Lei 53-A/2006, em 1/01/2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o n.º 3 do art. 49º da LGT passou a ter a seguinte redacção: “*Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.*”.

Todavia, como se deixou salientado nos acórdãos desta Secção de 25/05/2011, no proc. n.º 0465/11, de 12/08/2009, no proc. n.º 0748/09, de 18/05/2011, no proc. n.º 0348/11, de 01/09/2010, no proc. n.º 0635/10 e de 12/10/2011, no proc. n.º 0819/11, essa redacção actual do n.º 3 do art. 49º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma

Com efeito, a referida alteração só tem relevância para o futuro, aplicando-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da sua vigência, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no artigo 12º do Código Civil e no artigo 12º da LGT. Isto porque a prescrição constitui uma causa de extinção da obrigação tributária de formação contínua, pelo que se no decurso desse período de formação ocorrerem alterações na lei quanto à natureza ou regime dos actos susceptíveis de causar a sua interrupção, o regime resultante da nova lei só pode ser aplicado aos factos ocorridos após a sua entrada em vigor.

Razão por que a jurisprudência deste Tribunal tem repetidamente afirmado que, havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, e que ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do artigo 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, devem todas elas ser consideradas, sendo que esta actual redacção se aplica apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

E não havendo razões para nos afastarmos deste entendimento jurisprudencial, não podemos, contrariamente ao sustentado pelo recorrente, deixar de atribuir relevância interruptiva à citação do responsável subsidiário, uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

Termos em que não podem proceder as conclusões da alegação do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juizes do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

(¹) Cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 27.08.2008, no proc. n.º 0719/08, de 15.04.2009 no proc. n.º 0149/09 e de 6.03.2014, no proc. n.º 0601/13.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.**Assunto:***Falta de fundamentação.***Sumário:**

- I — A AT tem o dever legal de fundamentar os actos de liquidação (cfr. o artigo 268.º da CRP, bem como os artigos 21.º do CPT, 125.º do CPA e 77.º da LGT).*
- II — A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e de contemplar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.*

Processo n.º 1173/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A....., S.A., contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IVA do ano de 1992 e respectivos juros compensatórios.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

4.1. Visa o presente recurso reagir contra a dita decisão que julgou procedente a Impugnação judicial, intentada pela ora recorrida contra a decisão da Administração Tributária que reagiu judicialmente contra a liquidação adicional de IVA do exercício de 1992 n.º 97413889 e de montante de 15.310.620\$00 (76.369,06 €), bem como considerou dever ser a impugnante, ora recorrida, indemnizada, por força da procedência da impugnação, pelas despesas em que incorreu com a prestação de garantia bancária.

4.2. O Ilustre Tribunal “a quo” considerou, na decisão ora em crise, e em suma, que o acto de liquidação impugnado não apresenta, nem directamente, nem por remissão, as razões de facto e de direito concretamente consideradas pela Administração Tributária, não se encontrando, por isso, devidamente fundamentado, padecendo de vício de forma por falta de fundamentação.

4.3. Mais considerou o Ilustre Tribunal “a quo” ser a Administração Tributária responsável por indemnizar a impugnante pelas despesas por esta comportadas com a prestação de garantia bancária a fim de suspender o processo de execução fiscal n.º 3123-98/102093.5.

4.4. Considera a Representação da Fazenda Pública que a decisão ora recorrida, não perfilhou, com o devido respeito, e salvo sempre melhor entendimento, a acertada solução jurídica no caso sub-judice.

4.5. Entendeu o Tribunal “a quo”, em síntese, que a liquidação adicional de IVA de 1992, não contém, nem directamente nem por remissão, as razões de facto e de direito concretamente consideradas pela Administração Tributária, concluindo pela falta de fundamentação do acto impugnado, padecendo, por isso, de vício de forma, acarretando a anulabilidade deste e anulando o mesmo.

4.6. No entanto, e conforme referido no parecer do EMMMP, constante de fls. 76 e 77 dos autos, a notificação do acto impugnado à ora recorrida refere que a liquidação em questão reporta-se ao IVA do período de tributação de 1992, baseando-se no artigo 82.º do CIVA, e com base em correcções efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária.

Mais se notificou a impugnante que não houve recurso a presunções ou estimativas.

4.7. Assim sendo, e ainda que de forma sucinta - conforme o exige o artigo 82.º do CPT, no que ao dever de fundamentação dos actos tributários diz respeito - o acto de liquidação impugnado encontra-se devida e suficientemente fundamentado.

4.8. A notificação à impugnante do acto impugnado, ao referir o número e a natureza da liquidação (adicional), o imposto em questão, o seu montante bem como o período a que se refere, os termos em que se efectuou - com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária - e a norma legal aplicada - artigo 82.º do Código do IVA -, considera-se que se encontra devidamente fundamentado o acto de liquidação que foi notificado à impugnante.

4.9. Além do mais, e conforme consta do ponto 6. dos factos provados, a impugnante usou da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 22.º do CPT, requerendo à Administração Tributária, em 03-12-1997, a

passagem de certidão que contivesse a fundamentação das liquidações efectuadas, tendo sido entretanto notificada, em 02-03-1998, pela Administração Tributária dos elementos essenciais da liquidação em causa - vd. ponto 7. dos factos provados.

4.10. Por isso, dúvidas não restam que a impugnante, em 02-03-1998, tomou perfeito conhecimento, e compreendeu, o conteúdo do acto de liquidação em questão, percebendo o iter cognitivo que determinou a decisão da Administração Tributária a efectuar a liquidação em crise.

4.11. E que - note-se - uma questão é o acto de liquidação em si - este sujeito aos requisitos de fundamentação exigidos pelo n.º 1 do artigo 125.º do CPA e, no caso, no artigo 82.º do CPT. Questão diversa é a notificação da prática do acto tributário ao contribuinte, sendo esta que a ora recorrida impugna, sendo certo que o Ilustre Tribunal a quo aferiu nos presentes autos acerca da legalidade do acto de liquidação.

4.12. Por outro lado, e mesmo que se considerasse que o acto em questão padeceria de vício, por falta de fundamentação legal, tal vício encontrar-se-ia sanado após a notificação da impugnante da informação referida no ponto 7. dos factos provados, pois que, conforme ensina Diogo Leite de Campos em anotação ao artigo 77.º da LGT, in “Lei Geral Tributária, anotada e comentada”, 4.ª edição 2012, pág. 674 e 675, “...os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição desse conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance”.

4.13. Assim deve, pelo exposto, ser revogada a decisão ora recorrida, com as legais consequências daí decorrentes, nomeadamente no que à condenação da Administração Tributária no pagamento da indemnização à impugnante, ora recorrida, pela prestação de garantia, diz respeito.

Nestes termos,

4.14 e pelo exposto, é entendimento da Representação da Fazenda Pública que a decisão ora recorrida, não perfilhou, com o devido respeito, e salvo sempre melhor entendimento, a acertada solução jurídica no caso sub-judice.

Pelo que se peticiona o provimento do presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida, assim se fazendo a devida e acostumada JUSTIÇA!

1.3. Em contra-alegações, A....., S.A. formulou as conclusões seguintes:

A) O recurso em apreço foi interposto da sentença proferida pelo Tribunal a quo, no processo de impugnação judicial n.º 68/02 (ex. 2.º-2ª) que teve como objecto o despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de IVA e juros compensatórios, referente ao ano de 1992, no montante de 32.102.614\$00 (€ 160.127,16), bem como o próprio acto de liquidação.

B) Esta impugnação judicial culminou com sentença que a julgou procedente, no que respeita à liquidação de IVA (anulando-a, por vício de falta de fundamentação); condenou, por consequente, a Autoridade Tributária a indemnizar a ora Recorrida pela prestação de garantia indevida, na proporção da liquidação adicional de imposto; e declarou extinta a instância no que concerne aos juros compensatórios, por terem sido anulados na pendência da acção.

C) Inconformada, vem a Fazenda Pública recorrer de tal decisão, reiterando que o acto impugnado, “ainda que de forma sucinta” se encontra “devida e suficientemente fundamentado”, e que a informação prestada pela Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, na sequência do pedido de certidão de fundamentos apresentado pela ora Recorrida, contém os “elementos essenciais da liquidação em causa”.

D) O dever de fundamentação dos actos administrativos, nos quais se incluem os actos tributários, mereceu consagração constitucional no n.º 3 do artigo 268.º e encontrava-se previsto, à data dos factos, nos artigos 21.º e 82.º do CPT.

E) Do elemento literal dos preceitos citados resulta, desde logo, que a fundamentação de um acto tributário lesivo dos interesses do contribuinte (nomeadamente, de um acto de liquidação adicional de imposto) deve ser notificada com o próprio acto e deve consubstanciar-se na exposição expressa e acessível, que pode ser sucinta, dos respetivos fundamentos de facto e de direito.

F) Isto significa que, no mínimo, a fundamentação tem de esclarecer o contribuinte, no momento em que o notifica do acto tributário, sobre as razões em que este assentou, de modo a que ele possa decidir, com conhecimento dos factos concretos e das normas aplicadas, se o aceita ou não.

G) Considerando o enquadramento jurídico supra exposto, torna-se evidente que a justificação constante da notificação do acto de liquidação do IVA de 1992 (cfr. ponto 3 dos factos provados), sendo escassa e genérica, não revelando os precisos factos subjacentes ao acto de liquidação, nem identificando, sequer, a correcção em que diz baseá-lo, fica muito aquém da fundamentação imposta pela Constituição e pela lei.

H) Além disso, ao não indicar os concretos fundamentos de facto, a referida notificação muito menos esclareceu a ora Recorrida sobre o raciocínio levado a cabo pela Autoridade Tributária, “o itinerário cognoscitivo e valorativo” que lhe permitiria averiguar a legalidade da decisão de liquidação adicional de imposto.

I) “A fundamentação do acto tributário [...] deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação)” (cfr. Acórdão do STA de 03/11/2010, processo n.º 784/10, sublinhado nosso).

J) Verificando se estes requisitos de fundamentação estão preenchidos *in casu*, conclui-se que a justificação do acto de liquidação do IVA de 1992 não foi expressa, nem clara, nem suficiente, nem, pela ausência dos requisitos anteriores, congruente.

K) De facto, a menção ao preceito legal aplicado e a mera referência a uma correcção efectuada pelos Serviços de Inspecção Tributária - que o Digno Representante da Fazenda Pública entende fundamentarem “devidamente” o acto de liquidação -, são manifestamente insuficientes face ao que prevêem a Constituição e a lei e face ao que tem sido sucessivamente concretizado, ao longo dos anos, pela jurisprudência do STA.

L) Em suma, para cumprir o dever de fundamentação, “não basta a simples menção de elementos do processo, sem indicar as razões que emergem de tais elementos, porquanto, se assim for, não estamos, sequer, perante fundamentação «expressa» ou seja, há falta de fundamentação do acto, conducente à sua anulação, por vício de forma” (cfr. Acórdão do STA de 22/10/1997, processo n.º 21226, sublinhado nosso).

M) Acresce que, na sequência da aludida notificação e na tentativa de obter elementos que tornassem perceptível a motivação do acto tributário, a ora Recorrida requereu a passagem de certidão que contivesse os fundamentos das liquidações de IVA e juros compensatórios (cfr. ponto 6 dos factos provados).

N) Contudo, a informação prestada, em resposta, pela Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, reportando-se unicamente à liquidação dos juros compensatórios (cfr. ponto 7 dos factos provados), nada acrescentou à reduzida justificação constante do acto de liquidação do IVA, que se manteve, por isso, vaga, insuficiente e inacessível.

O) Pelo que carece em absoluto de razão o Digno Representante Fazenda Pública, ao alegar que o vício de falta de fundamentação legal do acto impugnado (que o Recorrente toma cautelosamente por hipotético, apesar de ser real, conforme doutamente sentenciou o Tribunal a quo e ora ficou demonstrado mais uma vez) teria sido sanado através da informação subsequente.

P) Mais, conforme resulta do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do CPT e tal como referem certos acórdãos supra citados, a fundamentação tem de ser contextual, ou seja, contemporânea do próprio acto, não relevando a que seja invocada a posteriori.

Q) Em face do exposto, deverá o recurso interposto pelo Digno Representante da Fazenda Pública ser julgado improcedente, o que desde já se requer.

Termos em que deverá o recurso interposto pela Fazenda Pública ser julgado improcedente, com a consequente manutenção da sentença recorrida e demais consequências legais.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vêm sindicatada a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada a fls. 116/126, em 28 de Maio de 2014.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida da liquidação adicional de IVA do exercício de 1992, no entendimento de que o acto tributário não se encontra suficientemente fundamentado.

A recorrente apresentou alegações, tendo concluído nos termos de fls. 160/163, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua apreciação, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 176/179 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos pata todos os efeitos legais.

Determina o artigo 268.º/3 da CRP que os actos administrativos lesivos carecem de fundamentação expressa e acessível.

O artigo 21.º do CPT, vigente à data do facto tributário, estatua que as decisões em matéria tributária lesivas devem conter os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Nos termos do estatuído no artigo 77.º da LGT, a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

Nos termos do n.º 2 de tal artigo a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

De acordo com o art. 125.º/1 do CPA, a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso, parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

Uma fundamentação constitucionalmente adequada deve obedecer aos seguintes princípios:

- Princípio da suficiência, segundo o qual a fundamentação se deve estender a todos os elementos em relação aos quais a AT dispõe do poder discricionário de escolher, e o exerce, de modo a poder reconstituir o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final;

- Princípio da clareza, segundo o qual a fundamentação deve ser inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura de um destinatário normal ou razoável que, na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão;

- Princípio da congruência, segundo o qual deve existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do acto, de facto e de direito, e os motivos do mesmo, pelo que se deve considerar que inexistente fundamentação quando são adoptados fundamentos que, por contradição, não esclareçam concretamente a motivação do acto. ((¹) CRP, anotada, 4.ª edição revista, 2.º volume, página 826, J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira.)

A fundamentação deve, ainda ser contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori. ((²) Acórdãos do STA, de 2014.03.26-P.01674/13 e de 2014.04.23-P.01690/13, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Ora, como resulta do probatório, a fundamentação do acto é a seguinte: “Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82.º do Código do IVA e, com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária”.

Salvo melhor juízo afigura-se, manifestamente, insuficiente a referida e alegada fundamentação do acto tributário sindicado, uma vez que não fundamenta, minimamente, de facto e de direito, as alegadas correcções.

Como tal, como bem decidiu a sentença recorrida, o sindicado acto de liquidação sofre de vício de forma, por falta de fundamentação, determinante da sua anulabilidade.

A decisão recorrida não merece, assim, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A impugnante, A....., S.A., é, desde 02/07/1999, a sociedade incorporante, por fusão, da sociedade incorporada denominada B....., S.A. - cfr. fls. 16 a 27 dos autos;

2. Em 26/11/1997, a impugnante foi notificada da liquidação adicional n.º 97413889, no valor de € 76.369,06, referente ao IVA/1992, apresentando como data limite de pagamento voluntário do imposto 31/01/1998 - cfr. fls. 30 do processo administrativo em apenso aos autos;

3. A fundamentação constante da notificação a que se reporta o ponto anterior refere expressamente “Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82º do Código do IVA e, com base em correcção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária” - cfr. fls. 32 dos presentes autos;

4. Na mesma data referida no ponto 2, foi a impugnante notificada da liquidação n.º 97413888, dos juros compensatórios do período 92/01, no valor de € 83.803,00, com a seguinte fundamentação “Juros compensatórios liquidados nos termos do art. 89º do Código do IVA, por ter havido atraso na liquidação ou na entrega do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo” - cfr. fls. 33 dos presentes autos;

5. As liquidações de IVA/1992 e juros compensatórios do mesmo ano tiveram por base o modelo 382 de apuramento de IVA, emitido pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária em nome da empresa C....., SA. - cfr. fls. 102 do processo administrativo em apenso aos autos;

6. Em 03/12/1997, a impugnante requereu ao Chefe do Serviço de Finanças (6º Bairro Fiscal de Lisboa) a passagem de certidão que contivesse a fundamentação das liquidações efetuadas - cfr. fls. 34 dos autos;

7. Face à informação n.º 70388, prestada pela Direção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado e, sancionada superiormente por despacho de 02/03/1998 e, posteriormente entregue à impugnante, é referido sucintamente, o seguinte: “1. As liquidações de juros compensatórios tiveram por base para a sua emissão, os mods. 382 elaborados pelos Serviços de Inspeção Tributária para os anos de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994 e 1995. 2. As referidas liquidações foram calculadas nos termos do art. 89º do CIVA e tiveram em conta os pressupostos seguintes: A) Foram apurados juros compensatórios nos períodos em que se verificou falta de entrega de imposto ao estado. B) Comunicabilidade do “Excesso a Reportar”, cuja correcção face ao processamento do mod. 382 terá, necessariamente, de transmitir para os períodos de imposto seguintes. C) Valor do imposto que, em consequência da aplicação

dos pontos anteriores, se considera em falta. D) O número de dias constados entre o dia imediato ao do termo do prazo legal (tendo em conta o período em que se verificou a falta de entrega de imposto ao Estado) até à data do auto de notícia (...)” - cfr. fls. 35 e 36 dos autos;

8. Através de informação da Divisão de Justiça Administrativa, que sustenta o indeferimento da reclamação graciosa, é enunciado o seguinte como fundamentação da reclamação “(...) Como a liquidação ora reclamada assenta nas declarações do contribuinte, aceites integralmente pela DGCI, a respetiva fundamentação contém-se na nota de apuramento do imposto e juros compensatórios, remetida com a notificação para pagamento do montante liquidado. Na nota em causa, vem mencionada não só a data, o número identificativo da liquidação e o ano a que respeita, como os rendimentos, abatimentos, taxa deduções etc.. Logo como a Administração fiscal não recorre a métodos indiciários o grau de fundamentação exigível deverá estar diretamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a administração e o contribuinte (...)” - cfr. fls. 46 a 47 dos presentes autos

9. Em 06/07/2006, através do ofício n.º 4147 de 30/06/2006, o Serviço de Finanças de Lisboa 6, vem informar os autos que “(...) o processo de execução fiscal n.º 3123199801020935, a que deram origem as liquidações n.º 97413889 e 97413888, no valor de € 76.369,06 e € 83.803,00, respetivamente, foi extinto por despacho proferido pelo Chefe deste Serviço de Finanças de 29/01/2003, nos termos do D.L. 248-A/2002, de 14/11, tendo a garantia prestada nos autos sido levantada na mesma ocasião. Assim, foi paga a liquidação n.º 97413889, referente à liquidação adicional no valor de € 76.369,06. Quanto à liquidação n.º 97413888, respeitante a juros compensatórios, foi anulada pelo mesmo despacho de 29/01/2003, nos termos do já citado diploma” - cfr. fls. 84 dos autos;

10. Em 02/03/1999, a impugnante, no âmbito do processo de execução fiscal com n.º 3123-98/102093.5, prestou garantia bancária até ao limite de Esc. 45.000.000\$00, com vista à suspensão da respetiva execução - cfr. fls. 52 dos presentes autos.

3.1. Depois de declarar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide (al. e) do art. 277º do CPC) na parte em que a impugnação se reporta ao pedido de juros compensatórios referentes a IVA/1992, dada a anulação dos mesmos no processo executivo, a sentença recorrida passou a conhecer da questão de saber se o acto impugnado (liquidação adicional de IVA 1992, n.º 97413889) padece do vício de falta de fundamentação. Concluindo pela verificação de tal vício, pois que:

- Da notificação efetuada à impugnante, apenas se extrai “que a liquidação adicional foi feita nos termos do art. 82º do Código do IVA e com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária”, sendo que a fundamentação se encontra, em toda a sua extensão, vertida apenas no documento de liquidação que foi remetido à impugnante, mas este documento nada esclarece sobre o itinerário cognoscitivo do autor do acto, ou seja, não são esclarecidos os factos índice que motivaram as correções e a liquidação adicional que se encontra controvertida nos autos.

- As correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária tiveram como génese o modelo 382 de apuramento de IVA, emitido pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária, em nome da empresa C....., S.A., sendo certo que o único relatório de inspeção de que se tem conhecimento se reporta a esta última empresa e, não à impugnante.

- O pedido de certidão de fundamentos, requerido pela impugnada, nada acresce à fundamentação da liquidação adicional dos autos, sendo que a fundamentação para ser válida, tem de constar do próprio acto e ser dele contemporânea, pelo que não assume relevância a fundamentação que é fornecida *a posteriori*, como é o caso da que decorre da informação complementar (ponto 7 do probatório).

- Não apresentando a liquidação adicional de IVA/1992, nem diretamente, nem por remissão, as razões de facto e de direito concretamente consideradas pela AT, verifica-se falta de fundamentação, vício de forma que acarreta a anulabilidade do acto.

- Quanto ao pedido de indemnização por prestação e garantia indevida, atento o disposto no art. 53.º da LGT e tendo a impugnante prestado garantia bancária, em 2/3/1999, para suspender o processo de execução fiscal com n.º 3123-98/102093.5, então, verificado o vencimento nos presentes autos, tem ela direito a ser indemnizada nos termos legais.

3.2. Discordando do decidido, a recorrente Fazenda Pública sustenta, no essencial, que a liquidação está legalmente fundamentada pois que na notificação da mesma à recorrida se refere que a liquidação se reporta ao IVA do período de tributação de 1992, baseando-se no artigo 82.º do CIVA, e com base em correções efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, mais se tendo notificado a impugnante de que não houve recurso a presunções ou estimativas. Ou seja, ainda que de forma sucinta - conforme o exige o artigo 82.º do CPT, no que ao dever de fundamentação dos actos tributários diz respeito - o acto de liquidação impugnado está devida e suficientemente fundamentado.

E porque a notificação do acto impugnado à impugnante, refere o número e a natureza da liquidação (adicional), o imposto em questão e o seu montante, o período a que se refere, os termos em que se efectuou - com base em correção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária - e a norma legal aplicada - o art. 82.º do CIVA -, então também é de considerar que está devidamente fundamentado o acto de liquidação que foi notificado à impugnante.

Além de que a impugnante usou da faculdade prevista no n.º 1 do art. 22.º do CPT, requerendo à AT, em 3/12/1997, a passagem de certidão que contivesse a fundamentação das liquidações efectuadas, tendo sido entretanto notificada, em 2/3/1998, pela AT dos elementos essenciais da liquidação em causa, pelo que a impugnante, em 2/3/1998 tomou perfeito conhecimento, e compreendeu, o conteúdo do acto de liquidação em questão, percebendo o iter cognitivo que determinou a decisão da Administração Tributária a efectuar a liquidação em crise. Uma coisa é o acto de liquidação em si - este sujeito aos requisitos de fundamentação exigidos pelo n.º 1 do art. 125.º do CPA e, no caso, no art. 82.º do CPT, outra coisa é a notificação da prática do acto tributário ao contribuinte, sendo esta que a ora recorrida impugna.

E mesmo que se considerasse que o acto em questão padeceria de vício, por falta de fundamentação legal, tal vício encontrar-se-ia sanado após a notificação da impugnante da informação referida no ponto 7. dos factos provados, pois que, apesar da omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição desse conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance.

Vejamos.

4.1. É sabido que a falta ou insuficiência de fundamentação do acto, vício de natureza formal (e não substancial), se verifica quando o respectivo acto não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório. Sendo que a falta ou insuficiência de fundamentação não se confunde com o vício decorrente de erro sobre os pressupostos (este ocorre quando, apesar de o autor do acto ter dado a conhecer as razões em que suporta a decisão, tais razões não são, todavia, apropriadas ou suficientes ou demandavam diversa solução).

Este direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1.º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1.ª da CRP - art. 268.º¹ - tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124.º e 125.º do CPA, no art. 21.º do CPT (em vigor à data dos factos) e, posteriormente, nos arts. 77.º n.ºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. deste STA, de 2/2/2006, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa «esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre “pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”. O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.»²

Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas,

incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT), tendo-se como constitucionalmente adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori (cfr. os acórdãos do STA, de 26/3/2014, proc. n.º 01674/13 e de 23/4/2014, proc. n.º 01690/13).

E a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede do adequado meio processual.

4.2. Volvendo ao caso em apreço, constata-se que a fundamentação do acto é, como resulta do Probatório, a seguinte: “Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82.º do Código do IVA e, com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária”.

Ora, como bem se pondera na sentença recorrida, esta fundamentação do acto tributário impugnado (fundamentação que se encontra vertida, na totalidade, apenas no documento de liquidação que foi remetido à impugnante) reconduz-se a fundamentação que se afigura, manifestamente, insuficiente, uma vez que não dá a conhecer, minimamente, de facto e de direito, as razões e os termos em que se operaram as correcções que originam a liquidação adicional, nada esclarecendo sobre o itinerário cognoscitivo do autor do acto e não esclarecendo sequer os factos índice que motivaram as correcções e a consequente liquidação adicional, tanto mais que, como igualmente se pondera na sentença, essas correcções tiveram como génese o modelo 382 de apuramento de IVA, emitido pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária, em nome da empresa C....., S.A., sendo certo que o único relatório de inspeção de que há conhecimento se reporta a esta última empresa e, não à impugnante. E assim, contrariamente ao alegado na Conclusão 4.11 do recurso, a sentença também não confunde a fundamentação atinente ao acto de liquidação com a notificação ao contribuinte da prática do acto tributário sendo que, por outro lado, também contrariamente ao alegado nas Conclusões 4.9 a 4.12, o pedido de certidão de fundamentos, requerido pela impugnante, nada acrescenta à fundamentação da dita liquidação (fundamentação que tem de constar do próprio acto e ser dele contemporânea, não assumindo, portanto, relevância a fundamentação *a posteriori*, como é o caso da que decorre da informação complementar reportada no n.º 7 do Probatório, a qual, aliás, reporta à liquidação dos juros compensatórios).

E, assim sendo, bem decidiu a sentença recorrida ao julgar procedente a impugnação com fundamento na ocorrência de vício de forma resultante da falta de fundamentação do acto tributário. Tendo, igualmente, decidido de acordo com a lei aplicável (art. 53º da LGT) na parte em que, face à anulação da liquidação, julgou procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

Improcedem, pelo exposto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Aragão Seia*.

(¹) Vejam-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, «*Constituição da República Portuguesa Anotada*», 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, «*O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos*», 1990, pp. 53 e ss.

(²) Cfr. Vieira de Andrade – *ob. cit.* pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Oposição. Responsável subsidiário. Coimas. Pagamento da dívida exequenda.

Processo n.º 1198/13-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso da decisão de indeferimento liminar da petição da oposição que deduziu à execução fiscal n.º 1988200701019759 e apensos, apresentada após a reversão dessa execução contra si com fundamento na sua responsabilidade subsidiária pelo pagamento das dívidas exequendas – IRC, IVA e Coimas Fiscais – face à julgada «*manifesta impossibilidade de prosseguimento da lide, dado o desaparecimento do objecto da presente lide*» atento o pagamento das dívidas exequendas pelo oponente.

Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. Na sentença recorrida fez-se interpretação inconstitucional das normas do CPPT correspondentes aos arts. 160º, n.º 3, 176º, n.º 1, alínea a) e 269º, porquanto a mesma ofende o disposto nos arts. 20º, n.ºs 1 e 5, 32º, n.º 10, e 268º, n.º 4, todos da Constituição da República.

2. Porquanto impede o exercício dos direitos de acesso aos tribunais e de defesa ao responsável subsidiário pelo pagamento das coimas pois que não interveio no procedimento contra-ordenacional a fim de nele poder influir.

3. Outrossim, o indeferimento liminar somente poderá ser aplicado no caso de a solução jurídica postulada na petição de oposição não ter qualquer viabilidade de sucesso.

4. Na verdade, nesta postula-se a ausência de fundamentação do despacho de reversão e a responsabilização do responsável subsidiário pelo pagamento das coimas cominadas à devedora originária;

5. Pelo que, a oposição seria o único meio daquele poder ver apreciados pelo tribunal os fundamentos do despacho de reversão e, *principaliter*, da sua responsabilização pelo pagamento das coimas, já que o facto de ter procedido ao pagamento da quantia exequenda a tal não obsta.

6. Termos em que, na sentença recorrida fez-se interpretação inconstitucional das disposições legais contidas nos arts. 160º, n.º 3, 176º, n.º 1, alínea a) e 269º do CPPT, por ofensa às normas constitucionais vertidas nos arts. 20º, n.ºs 1 e 5, 32º, n.º 10 e 268º, n.º 4, da Constituição da República.

7. Ademais, ofendeu-se também o disposto no art. 204º, n.º 1, alínea h), do CPPT, porquanto aí caberia o teor da oposição deduzida pelo Recorrente.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que fosse negado provimento ao recurso com a seguinte argumentação:

«(...) Assim, verificado o pagamento da dívida exequenda e acrescido e decretada a extinção da execução fiscal tendente à cobrança coerciva da dívida, ocorre, natural e necessariamente, a inutilidade superveniente da lide de oposição à execução, com a consequente prejudicialidade do conhecimento das questões nesta invocadas.

Como se invoca na decisão judicial recorrida (e jurisprudência ali citada), a jurisprudência do STA tem, contudo, considerado situações em que entende não se verificar essa inutilidade superveniente da lide:

- é o caso em que a oposição serve de meio adequado para impugnar a liquidação subjacente à dívida exequenda constante do título dado à execução, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação [al. h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT];

- nos casos em que o pagamento da dívida exequenda seja efectuado pelo revertido para beneficiar de isenção de custas [n.º 5 do art. 23º da LGT].

Ora, como se deixou exarado na decisão recorrida, nenhum desses fundamentos foi invocado pelo Recorrente na oposição que deduziu contra a execução fiscal. Por outro lado o pedido formulado pelo Recorrente em sede de oposição foi a extinção da execução fiscal e não a anulação da dívida exequenda, sendo certo que o tribunal nos seus poderes de cognição deve cingir-se ao pedido formulado pelas partes. Afigura-se-nos, assim, que a decisão recorrida não padece, nesta parte, de qualquer vício invalidante, designadamente os vícios que lhe são imputados pelo Recorrente.

Invoca igualmente o Recorrente a violação do direito de acesso ao direito e aos tribunais, consagrado nos artigos 20º, n.º 1 e 5, 32º, n.º 10, e 268º, n.º 4, todos da CRP, alicerçando-se no entendimento do Tribunal Constitucional vertido no acórdão n.º 45/2008 de 23/01/2008 (proc. 676/07).

Mas como resulta do referido aresto do TC, o disposto no artigo 32º, n.º 10, da CRP, «implica tão-só ser inconstitucional a aplicação de qualquer tipo de sanção, contra-ordenacional, administrativa, fiscal, laboral, disciplinar ou qualquer outra, sem que o arguido seja previamente ouvido (direito de audição) e possa defender-se das imputações que lhe são feitas (direito de defesa), apresentando meios de prova e requerendo a realização de diligências tendentes a apurar a verdade (cf. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, Constituição Portuguesa Anotada, tomo I, Coimbra, 2005, p. 363). É esse o limitado alcance da norma do n.º 10 do artigo 31º da CRP, tendo sido rejeitada, no âmbito da revisão constitucional de 1997, uma proposta no sentido de se consagrar o asseguramento ao arguido, “nos processos disciplinares e demais processos sancionatórios”, de “todas as garantias do processo criminal” (artigo 32º-B do Projecto de Revisão Constitucional n.º 4/VII, do PCP; cf. o correspondente debate no Diário da Assembleia da República, II Série-RC, n.º 20, de 12 de Setembro de 1996, pp. 541-544, e I Série, n.º 95, de 17 de Julho de 1997, pp. 3412 e 3466).

Mas, como se reconheceu nesse Acórdão n.º 659/2006, é óbvio que não se limitam aos direitos de audição e defesa as garantias dos arguidos em processos sancionatórios, mas é noutros preceitos constitucionais, que não no n.º 10 do artigo 32º, que eles encontram esteio. É o caso, desde logo, do direito de impugnação perante os tribunais das decisões sancionatórias em causa, direito que se funda, em geral, no artigo 20º, n.º 1, e, especificamente para as decisões administrativas, no artigo 268º, n.º 4, da CRP. E, entrados esses processos na “fase jurisdicional”, na sequência da impugnação perante os tribunais dessas decisões, gozam os mesmos das genéricas garantias constitucionais dos processos judiciais, quer directamente referidas naquele artigo 20º (direito a decisão em prazo razoável e garantia de processo equitativo), quer dimanadas do princípio do Estado de direito democrático (artigo 2º da CRP), sendo descabida a invocação, para esta fase, do disposto no n.º 10 do artigo 32º da CRP.

Ora, a decisão recorrida não pôs em causa os referidos direitos constitucionais de acesso aos tribunais para tutela efectiva de direitos e interesses legalmente reconhecidos, uma vez que não estava em causa na acção proposta pelo Recorrente a discussão da legalidade da aplicação da coima, mas unicamente a legalidade do meio utilizado - execução fiscal - para obter a cobrança da responsabilidade extracontratual pela falta de pagamento no prazo legal, nos termos utilizados pelo próprio Recorrente. (...)».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

2. Na decisão recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

A) Contra a sociedade B....., LDA foram instaurados os seguintes processos de execução fiscal: 1988200701019759; 1988200701027972; 1988200801002929; 1988200801007874; 1988200801024485; 1988200801028383; 1988200901002384; 1988200901020951 - (cfr. certidões de dívida a fls. 5 a 16 dos autos);

B) Por despacho de 14 de Julho de 2009, da Chefe do Serviço de Finanças do Cartaxo, foi ordenada a apensação dos processos de execução fiscal n.º 1988200701027972, 1988200801002929, 1988200801007874, 1988200801024485, 1988200801028383, 1988200901002384 e 1988200901020951 ao processo executivo n.º 1988200701019759 - (cfr. despacho e termo de apensação a fls. 17 e 18 dos autos);

C) Por despacho da Chefe do Serviço de Finanças do Cartaxo, datado de 7 de Outubro de 2009, foi ordenada a reversão da execução fiscal n.º 1988200701019759 e apensos contra, entre outros, o Oponente A....., constando do seu teor, designadamente, o seguinte:

«De acordo com os elementos juntos aos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, verifica-se que.

(...)

A....., exerceu o direito de audição prévia, todavia não logrou provar a sua falta de responsabilidade.

Deste modo, determino que se prossiga com a reversão da execução contra os mesmos na qualidade de responsáveis subsidiários da executada B....., Lda» - (cfr. despacho de reverso a fls. 38 dos autos);

D) Em 8 de Outubro de 2009, o Oponente foi citado da reversão dos processos de execução fiscal n.º 1988200701019759 e apensos, respeitantes a IVA, IRC e Coimas, cuja quantia exequenda ascende a € 10.535,84 - (citação a fls. 40 a 41 dos autos; facto confessado no artigo 10º da p.i. e talão de expedição postal registado com AR a fls. 44 dos autos);

E) Em 9 de Novembro de 2009, o Oponente apresentou junto do Serviço de Finanças do Cartaxo oposição contra a reversão referida em D) - cfr. carimbo apostado na pi a fls. 50 dos autos);

F) Em 23 de Dezembro de 2009, o Oponente procedeu ao pagamento das dívidas revertidas no valor de € 5.000,00, respeitando € 2.817,00 à quantia exequenda e € 2.183,00 ao acrescido (cfr. modelo 50 com o respectivo selo comprovativo de pagamento a fls. 47 e 48 dos autos);

G) Em 23 de Dezembro de 2009, o Oponente procedeu ao pagamento das dívidas revertidas no valor de € 8.515,23, respeitando € 7.718,84 à quantia exequenda e € 796,39 a acrescidos (cfr. modelo 50 com respectivo selo comprovativo de pagamento a fls. 49 dos autos);

H) Os processos de execução fiscal n.º 1988200701019759 e apensos foram extintos por pagamento em reversão – (cfr. despacho a fls. 3 dos autos; cfr. informação oficial a fls. 5 dos autos; cfr. print de tramitação processual a fls. 45 dos autos).

3. Como se viu, a decisão recorrida indeferiu liminarmente a petição de oposição à execução fiscal revertida contra o gerente da sociedade devedora originária com base na sua responsabilidade subsidiária pelo pagamento das dívidas exequendas – IRC, IVA e Coimas aplicadas à sociedade –, face à «manifesta impossibilidade de prosseguimento da lide, dado o desaparecimento do objecto da presente lide» por força do pagamento, pelo oponente, da totalidade das dívidas exequendas após a apresentação desta oposição.

Segundo a decisão recorrida, a «jurisprudência dos tribunais superiores tem analisado a problemática do pagamento da execução fiscal no âmbito da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores, distinguindo três situações, a saber:

1. Pagamento da execução fiscal dentro do prazo para dedução de oposição;
2. Pagamento da execução fiscal após o prazo para dedução de oposição;
3. Pagamento da execução fiscal no prazo de oposição ou decorrido o seu termo, desde que a questão se subsuma nas alíneas a) ou h) do artigo 204º do CPPT.

Na primeira situação, o pagamento da dívida pelo responsável subsidiário não determina a extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide, dado que a questão é enquadrável no artigo 9º n.º 3 da LGT, visando a isenção de juros e custas.

Por sua vez, na segunda situação, o pagamento da dívida pelo responsável subsidiário após o decurso do prazo de oposição já inclui a dívida exequenda e os acrescidos e, por isso, a execução extingui-se-á, acarretando, conseqüentemente, a extinção da instância na própria oposição, por impossibilidade superveniente desta lide.

Por fim, sempre que a oposição ao processo executivo apresente algum dos fundamentos que sejam enquadráveis nas alíneas a) ou h) do artigo 204º do CPPT, independentemente do momento do pagamento da dívida, tem-se entendido que nessas situações o pagamento não determina a extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide, visto que nesses casos a oposição reconduz-se, ainda, a uma forma processual de impugnação da legalidade e logo só o desaparecimento do acto impugnado da ordem jurídica e não o pagamento da dívida levam à extinção da execução fiscal.

(...).

Neste contexto jurisprudencial, o Meritíssimo Juiz do tribunal *a quo* entendeu que, *in casu*, o pagamento da dívida exequenda pelo oponente implicava a extinção da instância executiva e impedia o conhecimento da oposição. Como deixou referido, «O Oponente procedeu ao pagamento da dívida exequenda e acrescidos após o decurso do prazo de dedução de oposição ao processo executivo, logo sem o benefício da isenção dos juros de mora e custas constantes no artigo 23º, n.º 5 da LGT; Acresce que os fundamentos apresentados pelo Oponente não se reconduzem, por um lado, a pretensão impugnatória da legalidade em concreto da dívida, ou seja, a pretensão de impugnação da liquidação subjacente à dívida, que possa enquadrar-se na letra do preceito legal 204º, n.º 1, alínea h), do CPPT, e por outro lado não se trata de fundamento de oposição subsumível à previsão da alínea a) do n.º 1 do referido preceito legal. (...). // Ora, uma vez que o responsável subsidiário procedeu ao pagamento voluntário da dívida exequenda, já após o decurso do prazo para dedução de oposição ao processo executivo, incluindo tal pagamento a dívida exequenda e o acrescido e, tendo por isso, a execução sido extinta, tal implica, conseqüentemente, a extinção da instância na própria oposição, por impossibilidade superveniente desta lide [cfr. artigo 160º, n.º 3, 176º, n.º 1, alínea a), e 269º todos do CPPT].

É contra essa decisão que se insurge o oponente, ora recorrente, advogando, em síntese, que se fez uma errada e inconstitucional aplicação das normas vertidas nos arts. 160º, n.º 3, 176º, n.º 1, alínea a), e 269º, todos do CPPT, por ofensa do disposto nos arts. 20º, n.ºs 1 e 5, 32º, n.º 10, e 268º, n.º 4, da Constituição da República, «porquanto a interpretação delas efectuada põe em causa o acesso do oponente aos tribunais, designadamente a inexistência da infracção contra-ordenacional, como as suas garantias de audição e defesa, pois, *in casu*, não foi ele o visado com a mesma, mas simplesmente seu alegado responsável subsidiário, o qual nenhuma intervenção teve no procedimento que cominou a dita à devedora originária, nem aí lhe foi dada a oportunidade de se defender, sendo certo que já o Tribunal Constitucional, neste preciso conspecto, se pronunciou sobre a violação das preditas normas constitucionais, mormente no que se refere à primeira e a terceira das normas constitucionais ofendidas, estas conjugadamente lidas, tendo aí se pronunciado pela sua violação quando em procedimento sancionatório o pagamento da coima obstou ao exercício do direito de acesso aos tribunais e de defesa, porquanto a mesma havia sido paga voluntariamente — vide neste sentido, entre outros, o duto acórdão do TC n.º 45/2008, datado de 23-01-2008 (...).

Vejamos.

Efectivamente, constitui entendimento jurisprudencial consolidado nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo que embora o pagamento voluntário da dívida exequenda possa acarretar a extinção da instância de oposição por inutilidade ou impossibilidade da lide, o certo é que quando esse pagamento é efectuado pelo responsável subsidiário dentro do prazo de oposição — para assim beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do art. 23º, n.º 5, da LGT — tal não pode implicar a preclusão do seu direito de impugnar o acto de onde emergem as obrigações em cobrança, porquanto o n.º 3 do art. 9º da LGT reconhece expressamente que «o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei» — cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 7/09/2011, no proc. n.º 0421/11, de 21/09/2011, no proc. n.º 0560/11, de 23/02/2012, no proc. n.º 0884/11, de 20/06/2012, no proc. n.º 0537/12 e em 27/06/2012, no proc. n.º 0430/12.

Por outro lado, esta Secção tem também entendido que perante a imposição da norma contida no art. 9.º, n.º 3, da LGT, o pagamento da dívida exequenda não pode impedir o prosseguimento da oposição deduzida pelo responsável subsidiário sempre que na petição inicial tenham sido invocados os fundamentos previstos nas alíneas *a)* ou *h)* do CPPT, isto é, a ilegalidade abstrata do acto de liquidação de onde emerge a dívida ou a sua ilegalidade concreta quando a lei não assegura outro meio de impugnação contra o acto, na medida em que a oposição constitui o meio processual adequado para apreciar essas questões – cfr. acórdãos de 7/10/2009, no proc. n.º 0532/09, e de 10/03/2010, no proc. n.º 01134/09 –

Para além disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo também já admitiu o prosseguimento da lide de oposição quando o responsável subsidiário/revertido invoca o fundamento previsto na alínea *b)* do CPPT, isto é, invoca a inexistência de responsabilidade sua pelo pagamento da obrigação tributária em cobrança, porquanto o processo de oposição constitui o único e irrepetível meio processual de que ele dispõe para ver reconhecido essa sua falta de responsabilidade subsidiária – cfr. acórdão de 25/11/2009, no proc. n.º 0753/09. Tese que aqui se acolhe e sufraga, tendo em atenção que a questão da (in)verificação dos pressupostos para a responsabilização subsidiária, contidos no acto de reversão (acto que é praticado exclusivamente em sede de processo executivo), não pode ser apreciada em nenhum outro meio judicial; e o pagamento da dívida não pode prejudicar o controlo jurisdicional desse acto executivo de responsabilização, até porque tal constituiria uma violação do direito fundamental de acesso aos tribunais previsto no art. 20.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa.

E a Lei do Orçamento de Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31/12), ao aditar ao artigo 176.º do CPPT a norma que passou a constar do seu n.º 3, evidencia bem a vontade expressa pelo legislador de acolher esta posição jurisprudencial, no sentido de que o pagamento da dívida nem sempre tem por consequência a inutilidade da lide da oposição à execução. Com efeito, segundo o aditado n.º 3, **«O disposto na alínea a) do n.º 1 não prejudica o controlo jurisdicional da actividade do órgão de execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide»**, sendo que da referida alínea a) do n.º 1 consta que a execução se extingue por *«pagamento da quantia exequenda e do acrescido»*.

Por conseguinte, nem sempre ocorre a inutilidade/impossibilidade da lide de oposição na sequência do pagamento voluntário da dívida, como acontece, nomeadamente, quando se pretende discutir a legalidade da dívida ao abrigo das alíneas *a)*, *h)*, ou *b)*, do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, ou quando o pagamento da dívida é realizado pelo responsável subsidiário para poder aceder a determinado benefício.

Ora, relativamente às dívidas provenientes de coimas aplicadas à sociedade e que cujo pagamento foi exigido ao oponente após acto de reversão da execução contra si, é inquestionável que nunca lhe foi dada a possibilidade de se defender no processo contra-ordenacional, nem de interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, pois só a entidade condenada (isto é, a arguida) tem legitimidade para interpor recurso dessa decisão, em conformidade com o disposto no art. 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Dec. Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável *ex vi* do art. 3.º, alínea *b)*, do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Pelo que a oposição constitui o único meio processual que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus direitos e interesses legítimos, tendo, por isso, de lhe ser assegurado neste processo não só as condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, como, também, todas as demais condições de defesa dos seus direitos e interesses legítimos, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no art. 268.º, n.º 4, da Constituição.

Aliás, a entender-se, como tem entendido a jurisprudência do STA após as mais recentes decisões do Tribunal Constitucional, que a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas aplicadas à sociedade originária devedora é uma responsabilidade de *natureza civil*, que se materializa através do acto reversão, não pode deixar de se facultar ao oponente a discussão da legalidade desse acto potencialmente lesivo, designadamente quanto à suficiência da sua fundamentação e à viabilidade legal da cobrança da obrigação civil que dele emerge através de processo de execução fiscal em face ao âmbito do art. 148.º do CPPT. ⁽¹⁾

Ora, uma das causas de pedir desenhadas na petição inicial da presente oposição é, precisamente, a da ilegalidade do acto de reversão, seja por inadmissibilidade legal para obter a cobrança de dívidas de natureza civil à luz do disposto no art. 148.º do CPPT, seja por insuficiência de fundamentação. Por conseguinte, e pelo que deixámos dito, o pagamento da dívida não pode inviabilizar ou fazer precluir o direito e o interesse legítimo que o oponente tem de ver apreciada e decidida a oposição no que toca ao seu chamamento à execução para pagar dívidas provenientes de coimas fiscais aplicadas à sociedade devedora originária, sob pena de, como bem salienta o recorrente, se impedir ao responsável subsidiário pelo pagamento desse tipo de dívidas o exercício do direito de defesa e de acesso aos tribunais.

Já no que toca às dívidas que emergem de actos de liquidação (IVA e IRC), dado que a causa de pedir gizada na petição inicial era constituída unicamente pela alegada falta de fundamentação do despacho de reversão, isto é, pelo vício formal de um acto intrínseco do processo executivo (vício que, a verificar-se, não conduz à absolvição do oponente da pretensão executiva, mas à mera absolvição de

uma instância executiva que pode ser renovada com a prolacção de novo acto sanado do vício formal que o afectava) ⁽²⁾, consideramos que efectivamente a extinção do processo executivo pelo pagamento conduz à impossibilidade de discussão desse vício formal imputado ao acto de reversão – vício que deixou de poder ser sanado por virtude de o executado ter provocado a extinção do processo – e à perda de utilidade de apreciação da lide de oposição nessa parte, porquanto a eventual procedência dessa causa de pedir não conduzia, como vimos, à absolvição do oponente da pretensão executiva nem impedia a renovação do acto de reversão da execução contra si.

Em suma, a petição de oposição não podia ser, como foi, objecto de rejeição liminar.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao tribunal *a quo* para que aí seja proferido novo despacho que não seja de rejeição liminar da petição pelos fundamentos considerados.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Neste sentido, os Acórdãos do STA de 14/04/2010, no proc. n.º 064/10, de 8/09/2010, no proc. n.º 0186/10, de 19/01/2011, no proc. n.º 0775/10, de 13/04/2011, no proc. n.º 087/11, e de 3/12/2014, no proc. n.º 0639/14.

⁽²⁾ Cfr., entre outros, o Ac. do STA de 10/10/2012, no proc. n.º 0726/12.

Acórdão de 9 de Setembro de 2015.

Assunto:

Contribuição autárquica. Oposição. Legitimidade. Propriedade dos bens. Fundamento de oposição.

Sumário:

- I — Constitui fundamento admissível de oposição à execução a ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto de este, apesar de figurar como devedor no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o proprietário e possuidor dos bens imóveis que a originaram [cfr. art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT].*
- II — Esta excepção à impossibilidade de discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade concreta da liquidação que deu origem à dívida exequenda quando a lei faculta meio de impugnação judicial desse acto, é admitida relativamente aos tributos cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens, como acontece com a Contribuição Autárquica.*

Processo n.º 1347/13-30.

Recorrente: Associação A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. ASSOCIAÇÃO A....., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso da decisão proferida pelo TAF do Porto, a fls. 208 a 221 dos autos, que julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 1821 2002 01049062, instaurada por dívidas de Contribuição Autárquica, no valor total de € 15.320,35 e acrescido.

Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. A recorrente deduziu oposição à execução fiscal, alicerçando a sua defesa, de forma sinóptica, em três fundamentos: a sua ilegitimidade, por não ser proprietária dos imóveis em causa; o facto de ser uma cooperativa de habitação económica e, como tal, isenta de contribuição autárquica; e, sem prescindir, impugnou as liquidações efectuadas em virtude de erróneos pressupostos de avaliação.

2. A sentença em crise considerou que a oposição deduzida pela recorrente não assenta em nenhum dos fundamentos legais, previstos no artigo 204º do CPPT, julgando procedente a excepção de impropriedade do meio processual, sem possibilidade de convalidação no meio processual adequado.

3. O Tribunal “a quo” não se pronunciou, como estava obrigado, relativamente aos restantes fundamentos aduzidos pela recorrente na oposição, dado que foram tempestivamente alegados e no articulado próprio.

4. Não o tendo feito, o Tribunal “a quo” violou os artigos 199º, 493º, 494º, 495º e 496º, do Código de Processo Civil e, bem ainda, o artigo 204º do CPPT;

5. Pelo que deverá ser revogada a sentença recorrida, ordenando-se a baixa dos autos à primeira instância, para ser substituída por outra que, produzida a prova pertinente, conheça do mérito dos fundamentos de oposição invocados.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia conceder provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«(...)

Emitindo parecer:

É de reconhecer mérito ao recurso interposto quanto ao acima referido primeiro fundamento que, enquadrando-se na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, que não será de considerar por abrangido pelo fundamento utilizado de se verificar erro na forma do processo e sem possibilidade de convalidação.

Com efeito, o que se invoca obtém sustentação no já decidido na jurisprudência e na doutrina citados no ac. do S.T.A. de 27-2-13, proferido no proc. 695/12, acessível em www.dgsi.pt, de que se reproduz o respectivo Sumário:

I - Tendo a recorrente invocado como causa de pedir, em sede de oposição à execução fiscal, entre outros fundamentos, o facto de não ser proprietária ou possuidora de fracções autónomas sujeitas a tributação em IMI no período a que respeita a dívida exequenda, e tendo pedido que «seja declarada como parte ilegítima, nos autos de execução, com todas as legais consequências» haverá de se concluir que formulou também um pedido principal adequado à forma processual adoptada - oposição à execução fiscal.

II - Esta ilegitimidade substantiva, que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo, constitui fundamento de oposição à execução fiscal nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pela que não se verifica uma situação de erro na forma do processo, determinante da absolvição da Fazenda Pública da instância.

Concluindo:

Parece que o recurso deve proceder, sendo de anular o decidido, termos do ora previsto no art. 193.º n.º 1 do C.P.C., subsidiariamente aplicável, sendo de determinar que em oposição se conheça ainda do dito fundamento de ilegitimidade após produzida a pertinente prova, nos termos do ora previsto no art. 193.º n.º 1 do CPC, subsidiariamente aplicável.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Na decisão recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

1. Pelo Serviço de Finanças de Matosinhos 1 foi instaurada 09/05/2002 à aqui Oponente AS-SOCIAÇÃO A....., NIPC, a Execução Fiscal n.º 1821200201049062 por dívidas de Contribuição Autárquica relativas ao ano de 1999, tendo por base as três (3) certidões de dívida de 09/05/2002 (constantes de fls. 118 a 120 dos autos) no valor respetivo de 5.503,77 €, de 5.503,77 € e de 4.312,81 €, perfazendo um total de dívida exequenda de 15.320,35 € e acrescido - (cfr. fls. 117-120 e 127 dos autos).

2. As dívidas de Contribuição Autárquica objeto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal respeitam às notas de cobrança n.º 995007344618 21116, n.º 995007344961821124 e n.º 995007344961821213, nos valores de 5.503,77 €, de 5.503,77 € e de 4.312,81 €, respetivamente, cuja data de pagamento voluntário havia terminado em 30/09/2000, e referem-se aos prédios urbanos elencados no respetiva liquidação - (detalhe de liquidação constante de fls. 121-122 e 125-126 dos autos, cujo teor integral se dá aqui por reproduzido) - (cfr. fls. 117-120, fls. 127 e fls. 121-122 e 125-126 dos autos).

3. A citação da aqui Oponente para a Execução Fiscal foi concretizada em 16/01/2004, tendo sido efetuada por ofício de 09/01/2004 remetido por correio registado (cfr. fls. 27 e 127 dos autos).

4. A Petição Inicial da presente oposição foi remetida ao Serviço de Finanças por correio eletrónico no dia 16/02/2004 (cfr. fls. 181 dos autos), tendo o seu original e respetivos documentos sido apresentada no Serviço de Finanças de Matosinhos 1 no dia 18/02/2004 - (cfr. fls. 2 dos autos).

3. O presente recurso vem interposto da decisão que julgou improcedente a oposição que a ora recorrente deduziu à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívidas emergentes de actos liquidação de Contribuição Autárquica, no entendimento de que as questões colocadas na petição

comportavam a apreciação da legalidade em concreto dessas liquidações, não constituindo fundamento para processo de oposição, mas, sim, para processo de impugnação judicial, tendo, por via disso, ocorrido erro na forma do processo, não sendo já possível proceder à convolação para o meio processual adequado.

Como se deixou afirmado na sentença recorrida, «*vêm invocados pela Oponente na presente Oposição à Execução Fiscal os seguintes fundamentos, que assim compõem a causa de pedir da presente ação, tal como ela foi configurada na Petição Inicial (cfr. artigo 660º n.ºs 1 e 2 do CPC):*

- a sua ilegitimidade, invocando (nos termos que expõe nos artigos 4º a 33º da sua Petição Inicial) não ser a proprietária ou possuidora de algumas frações autónomas, que identifica, relativamente às quais foi liquidada a Contribuição Autárquica de 1999, por terem à data sido já alienadas e entregues aos compradores, sustentando terem as mesmas sido erradamente incluídas nas notas de liquidação em causa; que de qualquer forma a Oponente estava isenta de Contribuição Autárquica;

- a incorrecção das liquidações efetuadas (nos termos que expõe nos artigos 34º a 33º da sua Petição Inicial) sustentando em suma que as liquidações de Contribuição Autárquica em causa foram incorretamente efetuadas por se terem suportado em avaliações dos imóveis (efetuadas em 1994) também elas erróneas, fundadas em critérios de avaliação errados e em informações erróneas, com atribuição de valores tributários muito superiores àqueles que lhes deveriam ter sido atribuídos, pugnando deverem as avaliações dos imóveis, efetuadas em 1994, ser declaradas erradas e ilegais ordenando-se a sua anulação bem como a consequente anulação das liquidações de Contribuição Autárquica efetuadas após aquelas avaliações, (...).

O Oponente não aduz, assim, na petição inicial algum dos fundamentos legais pelos quais possa deduzir oposição à execução fiscal.

Como muito claramente se vê, o que a Oponente pretende discutir são os fundamentos das liquidações de Contribuição Autárquica em cobrança coerciva, no que se refere aos pressupostos de facto e de direito em que as mesmas assentaram. O que faz quer no que se refere à sua incidência subjetiva, sustentando ter sido erroneamente imputada a obrigação de imposto relativamente a algumas das frações autónomas sobre as quais foi liquidada Contribuição Autárquica, quer no que se refere à errónea quantificação da matéria coletável que invoca decorrer do erro na avaliação dos prédios urbanos sobre que incidiu a Contribuição Autárquica.

Mas isso a lei não lho consente que faça no âmbito do processo de Oposição à Execução.».

A oponente insurge-se contra a decisão, mediante o presente recurso, sustentando, em suma, que a invocada ilegitimidade por não ser a proprietária nem a possuidora dos imóveis em causa à data a que se refere o imposto em cobrança constitui fundamento de oposição à execução fiscal, previsto na alínea b) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT.

Vejamos.

Como tem sido repetidamente salientado pela doutrina e pela jurisprudência, é pelo pedido que se afere a adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual, ocorre o erro na forma do processo ⁽¹⁾. O que significa que a correcção ou incorrecção do meio processual utilizado pelo autor (nomeadamente no que concerne ao tipo de acção por si escolhido para atingir o fim por si visado) se afere pela pretensão de tutela jurisdicional que ele pretende atingir; e a chamada inadequação ou inidoneidade do meio processual utilizado consiste, precisamente, na discrepância ou desarmonia entre a espécie processual de que se lançou mão e o propósito que, com ela, processualmente se visava atingir.

No que concerne à oposição a execução fiscal, ela visa, em regra, a extinção (total ou parcial) da execução fiscal, mas pode também ter por finalidade a própria suspensão da execução – como acontece nos casos em que a exigibilidade da dívida está temporariamente suspensa, designadamente por força da concessão de uma moratória, da suspensão da eficácia do acto de liquidação, ou da própria suspensão da execução fiscal.

Ora, lida a petição inicial e os pedidos que nela são formulados, verifica-se que o que a oponente pretende, em primeira linha, é obter a extinção da execução fiscal em si, face à sua invocada ilegitimidade para tal execução (pedido principal). E tal pedido adequa-se perfeitamente ao processo de oposição, pelo que se nos afigure incorrecta a decisão de que a oponente incorreu em erro na forma de processo.

A circunstância de as causas de pedir gizadas não constituírem, porventura, fundamentos válidos de oposição à luz do disposto no artigo 204.º do CPPT, não constitui motivo para dar por verificada uma nulidade processual por erro na forma de processo, mas, antes, motivo para a improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.

Em suma, não podia ter-se julgado, como se julgou, que o meio processual utilizado não é o adequado para o pedido principal formulado na oposição.

Questão diversa é a de saber se os fundamentos invocados são admissíveis como fundamentos legítimos de oposição à execução fiscal, ou se, pelo contrário, não foi alegado qualquer dos fundamentos admitidos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT, o que configuraria motivo de improcedência da oposição. E,

nesta matéria, assiste razão à recorrente, pois os factos articulados como fundamento da sua ilegitimidade – e que se reconduzem à invocação de que não era proprietária nem possuidora dos imóveis no ano a que se reporta a dívida exequenda - podem subsumir-se ao segundo tipo de ilegitimidade previsto na alínea b) do artigo 204.º do CPPT, ou seja, à que decorre do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, «*não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram*».

Com efeito, está em causa uma obrigação tributária proveniente de liquidação de um imposto cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a propriedade de bens imóveis, e tendo a execução fiscal sido instaurada contra o sujeito que consta do título executivo como proprietário/devedor, pode vir a verificar-se, no âmbito da execução, que a obrigação respeita a um período em que era proprietário dos bens outra pessoa, contra a qual a execução fiscal pode vir a reverter nos termos do artigo 158º do CPPT (²).

Ora, como se deixou salientado no Acórdão desta Secção de 8/07/2015, no proc. n.º 0606/15, trata-se de uma das excepções à regra geral de que não é possível discutir em sede de oposição a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda. «*Na verdade, nas referidas situações admite-se que seja questionada a legalidade da liquidação quanto à sua incidência subjectiva, mas essa possibilidade excepcional justifica-se pela «falta de verificação, pela administração tributária, dos pressupostos fácticos do acto de liquidação, relativamente a tributo deste tipo e na constatação de um erro que lhe é imputável»*, pois, «*para proceder à liquidação destes tributos, não é recolhida qualquer informação do contribuinte através de declaração, nem é feita qualquer indagação sobre quem é o real proprietário, fruídos ou possuidor dos bens referidos, antes se efectuando a liquidação a partir do conhecimento da qualidade de proprietário que conste dos registos da administração tributária ou de outros serviços públicos*» (...). Ora, uma das situações (outra dessas situações é a respeitante ao Imposto Municipal sobre Imóveis e às extintas e Contribuição Predial) em que a propriedade de determinados bens é pressuposto da incidência do tributo em causa, é precisamente o IUC, pois o art. 3.º do respectivo Código dispõe no seu n.º 1: «*São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*».

O que significa que no processo de oposição pode reconhecer-se a ilegitimidade do executado relativamente aos tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não só nos casos em que se constate que ele não era possuidor (como deriva do texto da alínea b) do n.º 1 do art. 204º), como nos casos em que se constate que ele não era o proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e a lei faça depender a incidência do tributo dessa qualidade - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 14/03/2003, no proc. n.º 1473/03, de 05/06/2002, no proc. n.º 026298, de 24/03/2004, no proc. n.º 1474/03, de 15/03/2006, no proc. n.º 843/05, de 18/06/2013, no proc. n.º 1276/12, e de 27/02/2013, no proc. n.º 0695/12.

Por conseguinte, contrariamente ao decidido, a alegação factual aduzida na petição inicial integra, pelo menos nesta parte, uma situação susceptível de subsunção no rol dos fundamentos de oposição à execução fiscal, mais concretamente na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. Razão por que se impõe revogar a decisão recorrida e, visto que este Tribunal não dispõe de base factual para decidir a causa, ordenar a baixa dos autos à 1ª instância a fim de que, produzida a prova pertinente, se aprecie o mérito da causa, caso a tal nada mais obste.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para ser substituída por outra que, produzida a prova pertinente, conheça do mérito da causa, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Cf., entre outros, RODRIGUES BASTOS, in “Notas ao Código de Processo Civil”, 3ª ed., 1999, pág. 262; ANTUNES VARELA, in RLJ 115, pág. 245 e segs; Acórdão do STJ de 12/12/2002, no proc. n.º 3981/02, in Sumários, 12/2002; Acórdão da R.Coimbra de 14/3/2000, in BMJ 495, pág. 371; Ac. R.Évora de 12/11/98, in Col. Jur. Ano XXIII, T5, pág. 256; Acórdão da R.Lisboa de 19/1/1995, in Col. Jur. Ano XX, T1, pág. 95, e Acórdão da R.Porto de 5/7/1990, in Col. Jur. Ano XV, T4, pág. 201.). No STA, os Acórdãos de 25/01/2012, no proc. n.º 0866/11, de 28/03/2012, no proc. n.º 01145/11, e de 8/07/2015, no proc. n.º 0606/15.

(²) Para maiores desenvolvimentos, vide JORGE LOPES DE SOUSA, in “Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado”, III Vol., anotações 12 e 13 ao art. 204º, págs. 453/454 e anotações 6 e 8 a 10 ao art. 158º, págs. 103 e 104 a 106 e, na jurisprudência do STA, entre outros, o Acórdão de 27/02/2013, no proc. 695/12.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Assunto:

Fundamentação. artigo 12º, n.º 1 do CIMT. Princípio da igualdade.

Sumário:

- I — A fundamentação de um despacho que decide a arguição de irregularidades e deficiências da notificação de um acto de liquidação adicional não afecta a fundamentação deste acto porque não é contemporânea do mesmo, nem contextual;*
- II — O disposto no artigo 12º, n.º 1 do CIMT não encerra qualquer violação do princípio da igualdade pelo facto de não ser aceite como valor atendível para efeitos de cálculo do imposto o valor da transacção no caso de ser inferior ao VPT;*
- III — O cálculo do imposto -CIMT- tendo por base o VPT, é a metodologia que melhor assegura o respeito pelo princípio da igualdade entre os contribuintes, por ser esse o que melhor reflecte o valor de mercado dos imóveis.*

Processo n.º 156/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

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

A..... SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 26 de Setembro de 2014, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação adicional de IMT n.º 0000001139545 datada de 20 de Março de 2007, no valor de € 20.346,62.

Alegou, tendo concluído como se segue:

a) Contrariamente ao que foi decidido pelo tribunal *a quo*, a liquidação impugnada padece de falta de fundamentação.

b) A norma a que se alude no “DOCUMENTO DE COBRANÇA” (com o número 2004 405872503) através do qual a ora Recorrente foi notificada da liquidação impugnada (art. 27º- 1/a do DL 287/2003, de 12/11) reporta-se à avaliação efectuada em virtude de “primeira transmissão ocorrida” depois da entrada em vigor do CIMI de prédio já inscrito na matriz.

c) Todavia, segundo consta na informação sobre a qual recaiu o despacho proferido pela Exma. Senhora Subdirectora-Geral da Direcção de Serviços do IMT, a avaliação foi feita na sequência da apresentação de declaração modelo 1 de IMI, alegadamente para a correspondente inscrição na matriz do terreno para construção nos termos do art. 13º do Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI).

d) Perante essa contradição entre os fundamentos da liquidação, justificam-se as dúvidas quanto a saber-se se o que determinou a avaliação foi a primeira transmissão ocorrida depois da entrada em vigor do CIMI de prédio já inscrito na matriz, ou se foi a inscrição na matriz de terreno para construção.

e) De forma contrária ao que consta na Sentença recorrida, nem sequer é possível à ora Recorrente saber, com certeza, quais foram os fundamentos de facto e de direito que determinaram a avaliação, em termos de contra eles poder tomar posição.

f) Essa evidente contradição entre os fundamentos da liquidação equivale a falta de fundamentação (cfr. art. 125º-2 do CPA), pelo que deverá a mesma ser anulada, *ex vi* do disposto nos arts. 268º-3 da CRP, 77º da LGT, 36º do CPPT e 124º e 125º do CPA, e ao abrigo da norma adjectiva da alínea c) do art. 99º do CPPT.

g) A forma como os alegados “termos” de realização da avaliação foram levados ao conhecimento da ora Recorrente é, também ela, manifestamente contraditória.

h) Na informação sobre a qual recaiu o referido despacho proferido pela Exmª Senhora Subdirectora-Geral em 28/06/2007, refere-se que foi a ora Recorrente quem entregou a declaração modelo 1 de IMI e quem declarou os elementos constantes nessa declaração, sendo que, conforme consta da própria Sentença Recorrida, isso não corresponde à verdade, uma vez que quem declarou os elementos constantes dessa mesma “DECLARAÇÃO” foi o então proprietário do terreno.

i) A ora Recorrente não podia verificar se na liquidação impugnada haviam sido cumpridas as formalidades legais, uma vez que nem sequer são inequívocos os elementos em que a Administração Fiscal se baseou para a efectuar.

j) A ora Recorrente não pôde conferir quais foram esses elementos, em virtude de os mesmos não constarem da liquidação e de a Direcção de Serviços do IMT lhe ter recusado a passagem de certidão de todas as peças processuais do procedimento de apuramento da matéria tributável notificada.

k) Igualmente por esse motivo, deverá a liquidação impugnada ser anulada com base na respectiva falta de fundamentação.

Sem conceder.

l) Ainda que não se considerasse que a liquidação impugnada padece do referido vício de falta de fundamentação (no que não se concede), sempre teria de se concluir que, de forma contrária ao que consta na Sentença recorrida, a norma em que se fundamenta a liquidação impugnada - n.º 1 do art. 12º do CIMT - enferma de inconstitucionalidade material.

m) Contrariamente ao que sucede no âmbito do IRC e da Cat. B do IRS, em que o legislador previu expressamente essa possibilidade, o art. 12º-1 do CIMT, ao prever que “o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior”, não permite que o contribuinte demonstre que efectuou a transacção por montante inferior ao valor patrimonial tributário.

n) Se os critérios legalmente estabelecidos para determinação do VPT do imóvel em sede de IMI forem correctamente aplicados e cumpridas todas as formalidades legais, o sujeito passivo não tem possibilidades de contestar a avaliação.

o) No entanto, tem de lhe ser permitido ilidir a presunção de que esse VPT correspondeu ao valor da transacção, ou seja, ao da capacidade contributiva manifestada pelo adquirente ao fazer a aquisição.

p) A Sentença recorrida enferma, pois, de erro quando parte do pressuposto de que a não impugnação judicial do VPT aquando da avaliação do imóvel equivale à sua aceitação.

q) Se o IMT pretende tributar a capacidade contributiva manifestada pelo adquirente quando faz a aquisição do imóvel, e se essa capacidade é equivalente ao valor patrimonial tributário do imóvel adquirido ou ao valor acordado de aquisição se este for superior àquele, não se está a tributar a capacidade contributiva manifestada pelo adquirente se, como sucedeu no caso presente, o valor da transacção se cifrou em € 250.375,07 e o VPT do imóvel se cifrar em € 563.400,00.

r) Constituindo a norma do art. 12º uma norma de incidência (ou, pelo menos de desenvolvimento de normas de incidência), a presunção nela constante teria sempre de ser considerada ilidível, *ex vi* do disposto na norma do artigo 73º da LGT, que estabelece que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.

s) Essa norma viola o *princípio da igualdade*, quer quando não permite que a tributação seja feita de modo uniforme, isto é, segundo a capacidade contributiva revelada pelo adquirente, quer quando não contribui para a igualdade entre cidadãos.

t) Se o valor sobre o qual vai incidir o IMT é presumido de forma absoluta e inilidível sempre que o valor constante do acto ou do contrato seja inferior a esse valor presumido, a capacidade contributiva deixa de ser o critério e o pressuposto desse valor.

u) Assim já não sucederia se, *v.g.*, à semelhança do regime consagrado em sede de IRC (cfr. n.º 2 do art. 58º-A do CIRC conjugado com o art. 129º do mesmo diploma, que foi aditado pelo art. 6º do DL n.º 287/2003, de 12/11, disposições vigentes na data da liquidação impugnada, e que, na versão do CIRC republicado pelo DL n.º 159/2009, de 13/07, passaram a corresponder, respectivamente, aos arts. 64º e 139º) e de IRS Cat. B (cfr. art. 31º-A, n.º 1, do CIRS), o adquirente fosse admitido a ilidir a referida presunção legal de que o valor patrimonial tributário corresponde ao valor da transacção, sempre que ele seja superior ao valor constante do acto ou do contrato.

v) A norma do art. 12º-1 do CIMT enferma, pois, de inconstitucionalidade material, por violação do disposto nos arts. 13º-1 e 104º-3 da CRP.

w) Ao assim não ter considerado, e ao ter sufragado a aplicação, na liquidação impugnada, dessa norma inconstitucional do art. 12º-1 do CIMT, a Sentença recorrida fez uma incorrecta aplicação do Direito, pelo que, em todo o caso, com este fundamento, sempre a mesma deverá ser revogada e substituída por outra que, julgando inconstitucional a norma do art. 12º-1 do CIMT, determine que a liquidação impugnada enferma de ilegalidade por se ter baseado nessa norma inconstitucional.

x) A Sentença recorrida ofendeu, pelas razões supra expostas, as normas dos artigos 124º e 125º do CPA, 13º-1, 104º-3 e 268º-3 da CRP, 77º da LGT e 36º do CPPT, normas essas que deveriam ter sido interpretadas e aplicadas com o sentido exposto nas presentes alegações e conclusões.

Nestes termos e nos melhores de direito, e sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., deverá a Sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a Impugnação deduzida pela ora Recorrente, tudo com verificação das demais consequências legais, como é de direito e de JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Sinteticamente, entendeu que, quanto ao vício de falta de fundamentação, ele não existe pois na sua opinião a fundamentação do acto é suficiente, clara e congruente. Quanto à invocada inconstitucionalidade material

do artº 12º do CIMT, também o MP entende que esta inexistente, pois que incidindo o tributo sobre o valor constante do acto ou do contrato ou no VPT, consoante o que for maior, tais valores expressarão sempre, a manifestação de uma riqueza já existente no património do contribuinte.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Impugnante, A....., S.A., antes designada B....., L.da, adquiriu em 8 de março de 2004, por dação em pagamento de dívidas de que era credora perante C..... e mulher, D....., e E....., L.da, no montante global de € 250.375,07, o prédio urbano destinado a construção, situado na Rua na freguesia de concelho de Mafra, então descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra pela ficha 3.192 ainda como *casa de habitação e logradouro* e a favor daquele devedor registada, mas inscrito na matriz predial daquela freguesia sob o art. P6820º, sob participação do referido devedor, de 28 de janeiro desse mesmo ano.

2. Com efeito, C....., por certo para preparação do descrito negócio, apresentara a 29 de janeiro de 2004, ao Serviço de Finanças de Mafra, a declaração «*modelo 1*» para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis, para inscrição do imóvel na matriz, e já como terreno para construção, pois que omisso, e fê-lo instruindo a participação com o adequado alvará de licença de construção.

3. E, para celebração do ato descrito no ponto 1., a Impugnante por seu turno pediria, a 8 de março de 2004, lhe fosse liquidado o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis que devesse em razão da transmissão do terreno, o que no Serviço de Finanças de Ílhavo lhe foi elaborado, com o nº160404003524503, tendo por base aquele valor de €250.375,07, liquidação essa de que resultou imposto no montante de €16.274,38, que a Impugnante logo então satisfiz.

4. O imóvel viria a ser objeto de uma avaliação para efeitos tributários, com base nos elementos que à Administração Tributária haviam sido declarados na citada apresentação para inscrição do bem, a saber: área do terreno, 1.000 m² área de implantação do prédio, 388,32m² área bruta de construção, 2035,66m² data de passagem a urbano, 27 de março de 2003 - do que resultou vir a ser-lhe atribuído o valor patrimonial tributário de €563.400, decorrente da expressão € 600 [i.e., valor base dos prédios edificadas] X (2035,66 [i.e. área bruta de construção] X 30%) + (15,29 [i.e. área de terreno livre]) X 1,50 [i.e. coeficiente de localização] X 1,00 [i.e. coeficiente de afetação] X 1,00 [i.e. coeficiente de qualidade e conforto].

5. Desse ato avaliativo foi a Impugnante notificada em 18 de abril de 2005, tendo-lhe além do mais sido indicado que poderia requerer uma segunda avaliação imóvel, e como o fazer.

6. Como não fosse requerida uma segunda avaliação por nenhum dos interessados, foi aquele valor patrimonial tributário o que foi inscrito na matriz.

7. Na sequência do descrito nos pontos anteriores, a Administração Tributária elaborou à Impugnante, em 20 de março de 2007, uma liquidação adicional da mencionada no ponto 3., com o n.º 0000001139545, tendo agora por base o citado valor patrimonial de €563.400,00 do que resultou, então, pela transmissão, Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis no montante de €36.621,00 o qual, subtraído da importância paga aquando da liquidação originária, se cifrou numa dívida de imposto de €20.346,62.

8. Na notificação dessa liquidação, foi à Impugnante indicado como prazo de pagamento um terminando a 31 de maio de 2007; nela se dizendo que a liquidação fora elaborada ao abrigo do disposto no art. 31º, n.º 2 do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, em resultado da avaliação do prédio e com fundamento no art. 27º, nº1 do Decreto-Lei 287/2003 de 12 de novembro, na sequência da sua aquisição pela Impugnante.

9. Na sequência daquela notificação, a Impugnante expôs ao Chefe do Serviço de Finanças de Mafra, em 15 de maio de 2007, que para além de um lapso material [omissão da palavra «Imposto» entre «*Liquidação Adicional do*» e «*Municipal sobre Transmissões...*»] que devia ser corrigido, a liquidação lhe não fora notificada acompanhada dos elementos da sua fundamentação, autoria, formas de reação e demais indicações que devem por lei acompanhar a notificação de um tal ato, pelo que requeria a sua repetição escorreita e a emissão de certidão dos elementos em falta, nomeadamente o momento a partir do qual se contavam os prazos indicados, os elementos que tinham servido para o apuramento da matéria coletável e do imposto, maxime os elementos da avaliação e do respetivo procedimento.

10. Sobre o requerido incidiu despacho da Ex.ma Sr.ª Subdiretora-Geral da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, Imposto de Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais, de 28 de junho de 2007, no sentido de que o erro material não justificava uma nova notificação, do mesmo modo que a indicação das normas relativas aos prazos elucidavam de quando começavam eles a correr, tornando igualmente desnecessária uma nova notificação da liquidação e, quanto à sua fundamentação, designadamente quanto ao apuramento da matéria coletável, resultando ele da avaliação, com base nos elementos carreados pela Impugnante, pela apresentação do *modelo 1*, já então no procedimento respetivo a Impugnante acedera a tais elementos, pelo que igualmente a fundamentação era constante e tomava desnecessária a emissão de certidão sobre

os seus elementos, ora como base da liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, assim sendo o pedido na totalidade indeferido.

11. No termo do prazo de pagamento, referido no ponto 7., a Impugnante satisfaz a liquidação adicional aí descrita.

12. A 27 de agosto de 2007 a Impugnante apresentou a petição na origem dos presentes autos.

Não há outra matéria provada, nomeadamente alegada, que relevante seja para apreciação da causa. Não resultou já provado que:

1. A Impugnante ou outro interessado tivesse requerido uma segunda avaliação do imóvel, notificados que foram do teor da mencionada no ponto da 4. da matéria de facto provada.

2. A Impugnante tivesse sido ouvida antes de a liquidação referida no ponto 7. da matéria de facto provada ter sido elaborada.

Nada mais se levou ao probatório da sentença recorrida.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

O recurso pode-se dividir em dois segmentos, o primeiro, referente às conclusões A) a K) que respeitam a vícios de forma, e o segundo, referente às conclusões L) a W), que respeitam a vício de substancia.

Quanto aos vícios de forma.

No essencial, a recorrente insiste que a liquidação adicional que lhe foi notificada enferma de lapsos diversos, no que toca à própria notificação em si mesmo considerada e além disso é errónea quanto à sua fundamentação, uma vez que na notificação que lhe foi enviada refere-se que ocorreu uma avaliação decorrente da primeira transmissão ocorrida e no despacho que decidiu a sua arguição de erros e nulidades, refere-se que a referida avaliação ocorreu por força da inscrição do prédio na matriz.

Além disso, no referido despacho refere-se que foi a recorrente que requereu a inscrição do prédio na matriz, quando isso não é verdade, quem solicitou tal inscrição foi o anterior proprietário.

Como daqui bem se compreende, as ilegalidades formais, quanto à errónea fundamentação, a recorrente encontra o seu fundamento na contradição existente entre o teor da liquidação adicional que lhe foi notificado e o teor do despacho que decidiu a sua “reclamação” no tocante aos erros materiais da própria notificação.

Tem este Supremo Tribunal entendido, desde sempre, e de forma uniforme e reiterada, que a fundamentação do acto administrativo e tributário deve ser contextual e contemporânea, e dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo seguido pela administração para a prática do acto com determinado sentido, cfr. entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal, datados de 17/03/2005, recurso n.º 0103/05 e de 30/11/2011, recurso n.º 0619/11.

Portanto, a fundamentação do acto não pode ser posterior à prática do acto, total ou parcialmente, nem pode ser desadequada, isto é, sem relação imediata com o próprio sentido do acto, tornando-o incompreensível para o destinatário.

O acto que foi notificado à recorrente, cfr. pontos 7 e 8 do probatório, não enferma de qualquer um dos vícios atrás enunciados, à excepção de um pequeno lapso material, irrelevante, que não compromete a sua compreensão, nem impede a recorrente de reagir ao mesmo lançando mão dos meios procedimentais e processuais disponíveis.

Na verdade, a “confusão” de fundamentação ou “contradição” a que a recorrente se refere não existe, uma vez que o despacho que decidiu a sua “reclamação” contra a notificação da dita liquidação adicional, não contradiz a fundamentação da liquidação, uma vez que se trata de fundamentação à posteriori e, por isso, não pode releva para a aferição da legalidade da fundamentação da liquidação adicional.

Ou seja, tal despacho pode, ele mesmo, enfermar de erros ou vícios, mas o mesmo não afecta a fundamentação do acto impugnado porque a sua fundamentação nem é contextual deste acto, nem é sua contemporânea, irrelevando, portanto, quer para suprir a sua eventual irregularidade, quer para introduzir elementos que possam conduzir à sua irregularidade.

Assim, a aferição da legalidade da fundamentação do acto de liquidação adicional deve ser encontrada nele mesmo e na fase procedimental que antecedeu a sua emissão, irrelevando para esse efeito o despacho proferido a propósito da “reclamação” apresentada no seguimento da notificação de tal acto.

Improcede assim, nesta medida o recurso que nos vinha dirigido.

Pretende ainda a recorrente que o disposto no artigo 12º, n.º 1 do CIMT enferma de inconstitucionalidade material uma vez que não permite ao contribuinte demonstrar que o valor da transacção foi inferior ao valor resultante da avaliação e com isso fica ofendido o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

Dispõe o artigo 12º, n.º 1 do CIMT que, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

“Com efeito, ao estabelecer no artº 12º, n.º 1 do CIMT, como regra geral, que o valor tributável sujeito a imposto será o maior dos valores, ou o declarado ou o patrimonial, o legislador foi motivado por razões de prevenção do perigo de evasão ou fraude fiscal.”, cfr. acórdão datado de 05/11/2014, recurso n.º 01508/12.

“...desde a entrada em vigor do Código do IMI, o sistema fiscal português adoptou, na determinação do valor de riqueza dos prédios urbanos, “o valor de mercado como referencial fundamental”, por se considerar que é o que melhor reflecte o valor de riqueza dos bens imóveis.

Com efeito ... “O actual sistema de avaliação de imóveis assenta num conjunto de seis coeficientes de avaliação que são idênticos aos que relevam na actividade económica para a formação do preço dos bens imóveis urbanos, tentando assim o legislador aproximar o valor patrimonial tributário do valor de mercado dos imóveis urbanos”.

Não obstante o objectivo das fórmulas matemáticas enunciadas no art. 38º ss. do CIMI visarem apurar ou determinar o valor de mercado dos imóveis urbanos, considerando que mesmo assim se poderiam gerar situações de apuramento de valores patrimoniais tributários injustos porque distorcidos em relação à realidade económica, o legislador veio prever um mecanismo de uma segunda avaliação sempre que exista uma distorção superior a 15% entre o valor de mercado e o valor patrimonial tributário.”, cfr. acórdão datado de 23/05/2012, recurso n.º 0301/12.

Como facilmente se depreende da leitura da norma em apreço, conjugada com as restantes regras do CIMT e do CIMI (é nos termos deste Código que são efectuadas as avaliações para efeitos de determinação do valor dos imóveis), não existe qualquer violação de preceitos constitucionais que visem a defesa dos direitos dos contribuintes ou dos cidadãos em geral.

Trata-se de uma norma de aplicação geral a todas as situações em que ocorra a alienação de imóveis, cuja determinação do valor ocorre de acordo com regras previamente estabelecidas por diploma legal, sabendo os interessados de antemão qual o regime que lhes será aplicável, assim se mostrando respeitado o disposto no artigo 13º, n.º 1 da CRP.

Contrariamente ao pretendido pela recorrente, a prova de que o valor da transacção foi inferior ao valor real do imóvel, não consubstancia um direito que o legislador, nem o ordinário, nem o constitucional, tenham querido atribuir aos contribuintes.

Na verdade, as razões que determinam que a tributação se faça pelo maior dos dois valores, o da transacção ou o real, visa precisamente contribuir para a igualdade de todos os cidadãos, isto é, visa criar um regime legal e que todos sejam tratados de igual forma, cfr. artigo 104º, n.º 3 da CRP.

A avaliação dos imóveis feita nos termos do CIMI (valor tributário) pretende ser uma avaliação o mais próxima possível dos valores de mercado, não contribuindo para a formação do valor circunstâncias próprias e específicas de cada contribuinte que possam determinar valores inferiores ou superiores. Tratam-se de condicionalismos objectivos, sem motivações de ordem subjectiva que possam criar distorção nesses valores.

Portanto, e ao contrário do que a recorrente pretende, não lhe assiste o direito de ver o imposto calculado sobre o valor concreto da transacção, apesar de esse valor ser inferior ao resultante da avaliação nos termos do CIMI, cfr. artigo 12º, n.º 1 do CIMT, nem isso constitui qualquer presunção inilidível de que o valor resultante da avaliação corresponde ao valor da transacção. É o próprio legislador que admite que o valor patrimonial resultante da avaliação possa efectivamente ser superior ao concreto valor da transacção, mas é esse valor resultante da avaliação que mais se aproxima do real valor de mercado dos imóveis, e só nesta medida é que é possível respeitar o disposto nos artigos 13º, n.º 1 e 104º, n.º 3 da CRP, ou seja, todos os cidadãos são tributados pelo valor de mercado dos imóveis que possuem.

Improcede, também, nesta parte o recurso que nos vinha dirigido.

Termos em que acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Assunto:

Erro na Forma do Processo. Oposição à Execução Fiscal. Impugnação Judicial.

Sumário:

I — O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

- II— *As questões da legalidade do despacho de reversão por inobservância do direito de audição e por ilegitimidade do chamado à execução por reversão não podem erigir-se em fundamento de impugnação judicial, devendo antes ser discutidas em sede de oposição à execução fiscal [cfr. arts. 99.º e 204.º, n.º 1, alíneas b) e i), do CPPT].*
- III— *O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.*
- IV — *Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convalidação para a forma processual que seria adequada, proibida porque inútil (cf. art. 130.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.*

Processo n.º 858/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 333/14.9BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 O Serviço de Finanças de Coimbra 1 ordenou que a execução fiscal instaurada contra uma sociedade revertesse contra A..... (adiante Executado por reversão ou Recorrente), que considerou ser responsável subsidiário pela dívida exequenda, proveniente de Imposto Municipal sobre Imóveis.

Na sequência da citação que lhe foi efectuada, o Executada por reversão apresentou uma petição, endereçada ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na qual, dizendo vir deduzir «*IMPUGNAÇÃO JUDICIAL*», formulou os seguintes pedidos:

«Deve a presente impugnação ser admitida, julgada procedente, por provada e, em consequência, deve ser declarada a nulidade do processo de reversão, com as legais consequências.»

Caso assim não se entenda, deve ser julgada procedente, por provada e declarada a não verificação dos pressupostos legais da reversão, com as consequências legais que daí decorrem.»

Como fundamentos desses pedidos, foram invocados: a irregularidade da notificação para o exercício do direito de audição prévio à reversão, a violação do direito de audição prévio à reversão, na medida em que a Administração tributária (AT) não considerou os factos alegados nem ouviu as testemunhas arroladas nessa sede; a sociedade originária devedora foi já declarada insolvente; a ilegalidade da reversão por ter sido efectuada antes da excussão do património da sociedade originária devedora; a ilegitimidade por não ser responsável pela dívida exequenda, em virtude de, desde Janeiro de 2012 – ano a que respeita o imposto que deu origem à dívida exequenda –, não mais ter exercido efectivas funções de gerência na sociedade executada originária e por não lhe poder ser assacada culpa na insuficiência do património social.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, considerando verificado o erro na forma do processo e a impossibilidade de aproveitamento dos autos para prosseguirem sob a forma processual adequada – a seu ver, a oposição à execução fiscal –, por na data em que foi apresentada a petição inicial estar já ultrapassado o prazo para o exercício do direito desta acção, absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.3 O Executado por reversão não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. O Recorrente vem interpor da sentença de fls., proferida pelo douto Tribunal a quo, que rejeitou liminarmente a impugnação por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do artigo 99.º, CPPT e a convalidação da impugnação em oposição à execução não ser possível, não podendo conformar-se com tal decisão.»

2. O Recorrente foi citado como executado no processo de reversão fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, estando, na citação, expressa a possibilidade de o Recorrente “(...) apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º e prazos previstos nos artigos 70.º e 102.º” todos do CPPT

3. Os fundamentos indicados no artigo 99.º, CPPT, não são taxativos, dizendo-se que constitui “fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: ...”.

4. Além das ilegalidades constantes das várias alíneas do referido artigo, outras podem verificar-se e constituir fundamento de impugnação judicial, como são, certamente, as invocadas no requerimento inicial.

5. Desde logo, atendendo ao invocado no requerimento inicial da impugnação judicial, onde o Recorrente alega que a notificação para o exercício do direito de audição se encontra amputada dos pressupostos fáctico-jurídicos da liquidação, o que gera a nulidade da citação, e que, na defesa apresentada, apresentou factos novos e arrolou prova testemunhal e que a Administração Tributária não apreciou tais factos e não inquiriu as testemunhas arroladas, o que também gera nulidade por violação do princípio do contraditório, extrai-se que a Administração Tributária não fundamentou a sua decisão, correspondendo tais fundamentos invocados pelo Recorrente a ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida (cfr. alínea c), artigo 99.º, CPPT).

Sem prescindir,

6. A citação expressamente permite a possibilidade ou dá a opção ao Impugnante, ora Recorrente, de escolher por entre os aí referidos meios processuais, a forma para reagir ao processo de reversão fiscal.

7. Nos termos do artigo 36.º, n.º 2, CPPT “as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado...”, daí decorrendo que tal indicação deve ser correcta e que, caso o não seja, o erro daí decorrente não pode prejudicar o contribuinte, pois se foi dada a opção ao contribuinte, ao mesmo deve ser dada a consequente liberdade de escolha.

8. Conforme consta do douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/04/09, proferido no recurso n.º 1108/08, “(...) sendo a lei que faculta ao contribuinte este meio de defesa, não pode a administração tributária pretender coarctar aos contribuintes as garantias que a lei lhes confere, impondo-lhes uma via única de reacção quando a via oferecida pelo legislador é dual”, pelo que não pode impor-se ao Impugnante, ora Recorrente, determinada forma de reacção, quando as vias oferecidas quer pelo legislador, quer pela Administração Tributária são várias, como consta da citação.

9. A jurisprudência tem vindo a adoptar o entendimento de que os interessados não devem ser prejudicados por erros das entidades oficiais competentes – neste sentido os acórdãos do STA de 05/05/87, 24/10/96, 31/05/2005, nos recursos n.ºs 23.205, 39.578 e 46.544, respectivamente.

10. Atento o teor do n.º 3 do art. 193.º do CPC (O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados), rejeitado aquele processo de impugnação judicial, rejeição com a qual não se concorda, deveria ter-se observado a convolação do processo.

11. A sentença proferida pelo douto Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 99.º, CPPT e 193.º, n.º 3, do CPC.

Termos em que, [...] deve ser dado provimento ao presente recurso, com base no supra alegado e, em consequência, ser admitida a impugnação judicial deduzida, assim fazendo a costumada Justiça».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso. Após resumir as posições sustentadas na sentença e pelo Recorrente e expender pertinentes considerandos em torno das finalidades prosseguidas pela impugnação judicial e pela oposição à execução fiscal e dos fundamentos que podem constituir causa de pedir num e noutro desses meios processuais, concluiu nos seguintes termos:

«[...] Em face do exposto não subsistem dúvidas que perante a pretensão manifestada pelo Recorrente na acção e as causas de pedir invocadas, o meio processual adequado é a oposição à execução fiscal, pois não está em causa a validade dos actos tributários que deram origem à quantia exequenda, mas sim o chamamento do Recorrente à execução fiscal e a sua responsabilidade pela dívida exequenda, ou seja, o que está subjacente a tais pedidos é a pretensão de extinção da execução fiscal na parte que lhe diz respeito.

Embora o Recorrente se insurja contra a validade do acto de reversão, é igualmente entendimento pacífico do STA que o meio processual adequado para reagir contra o mesmo é a oposição à execução – cfr. neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 24/03/2004, recurso n.º 1844/03, de 13/07/2005, recurso n.º 0504/05, de 06/04/2005, recurso n.º 1100/04, de 15/02/2006, recurso n.º 1255/05, de 08/03/2006, recurso n.º 1249/05 e de 30/04/2013, recurso n.º 1292/12.

Como se refere na sentença recorrida, para aferir da adequação do meio processual importa apreciar o pedido ou a pretensão formulada pelo autor da acção. Com efeito, constitui entendimento doutrinário e jurisprudencial pacífico que é pelo pedido final formulado, ou seja, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou impropriedade do meio processual empregue para o efeito. E no caso concreto a pretensão formulada pelo Recorrente na sua petição não se adequa à forma processual utilizada.

Verificando-se o erro na forma de processo e não sendo possível a sua convolação para a forma processual adequada, por não se mostrar reunido o requisito de tempestividade da acção, mostra-se correcta a absolvição da Fazenda Pública da instância, tal como se decidiu na sentença recorrida.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece da ilegalidade que lhe é assacada pelo Recorrente, motivo pelo qual se nos afigura que deve ser mantida e o recurso ser julgado improcedente».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos por a questão a dirimir ter vindo a ser decidida reiterada e uniformemente por este Supremo Tribunal Administrativo.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando absolveu a Fazenda Pública da instância por considerar verificado o erro na forma do processo e não ser possível a convalidação para oposição à execução fiscal – forma processual que considerou a própria – o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar (i) se os pedidos formulados são adequados à forma processual escolhida, (ii) se os vícios de que enferme o procedimento de reversão e a legalidade do acto de reversão podem ser discutidos no processo de impugnação judicial, (iii) se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido a Executada por reversão em erro relevante quanto ao meio processual por que podia exercer os seus direitos de defesa e (iv) se estavam reunidos os requisitos para a convalidação da petição inicial de impugnação judicial em oposição.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida, em ordem ao conhecimento do erro na forma do processo, deixou consignada a seguinte factualidade:

«1. Corre termos no Serviço de Finanças de Coimbra 1 o processo de execução fiscal n.º 0728201001108735 contra a sociedade comercial “B....., Lda.” e depois revertida contra o aqui Impugnante para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 2010 e 2011 no valor global de € 695.925,73 – fls. 32 e ss. dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas, o mesmo se dizendo para os demais elementos infra referidos.

2. O Impugnante foi citado para a execução referida em 1. em 13.01.2014 – fls. 32 e 180 dos autos e consulta do registo do correio em www.cttexpresso.pt.

3. O Impugnante apresentou a presente impugnação em 14.04.2014 – fls. 6 e ss. dos autos (concretamente fls. 22)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo, «*atentas as causas de pedir invocadas pelo impugnante*», que considerou serem a ilegalidade do despacho de reversão e a arguição da nulidade da sua citação (esta referida à falta de fundamentação do despacho de reversão), que entendeu não serem próprios da impugnação judicial, mas da oposição à execução fiscal. Mais ponderou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra a possibilidade de convalidar a petição inicial para o meio processual adequado, mas concluiu pela negativa, uma vez que na data em que a petição inicial foi apresentada estava já esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal. Por tudo isso, decidiu-se pela absolvição da Fazenda Pública da instância.

O Executado por reversão não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, i) que os fundamentos elencados no art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) não são taxativos, podendo também constituir fundamento válidos de impugnação judicial outras ilegalidades, como aquelas que foram invocadas na petição inicial, que, aliás, são subsumíveis à alínea c) daquele artigo e ii) que a citação que lhe foi feita indicava várias formas de reacção possíveis, designadamente a impugnação judicial, sendo que, a entender-se que houve erro nessa indicação, nunca o ora Recorrente poderá por ele ser prejudicado, motivo por que deveria proceder-se à convalidação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal, como o impõe o n.º 3 do art. 193.º do Código de Processo Civil (CPC).

Cumpra, pois, apreciar e decidir, sendo que, como deixámos dito em 1.8, a questão é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando julgou verificado o erro insanável na forma do processo, o que, após (i) alguns considerandos em torno desta nulidade, passa por indagar (ii) se a legalidade do procedimento de reversão e do acto de reversão podem ser discutidas no processo de impugnação judicial, (iii) se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido o Executado por reversão em erro, a relevar, quanto ao meio processual por que podia defender-se e (iv) se deveria ter-se procedido à convalidação da petição inicial de impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A decisão recorrida considerou verificado o erro na forma do processo porque «*as questões colocadas pelo Impugnante (relativas à reversão no processo de execução fiscal) não podem ser conhecidas em processo de impugnação, mas sim em processo de oposição, cujos fundamentos se encontram previstos no artigo 204.º do CPPT*». Salvo o devido respeito, trata-se de uma imprecisão, na medida em que o erro na forma do processo afere-se, não pela validade das causas de pedir invocadas (¹), mas,

como é sabido e a Juíza do Tribunal *a quo* bem referiu, pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo ⁽²⁾.

Seja como for, no caso *sub judice*, os pedidos formulados em juízo – que deixámos transcritos em 1.1 – são de declaração da nulidade do despacho de reversão, por violação do direito de audição e por não se mostrarem verificados os pressupostos da reversão.

Ora, o meio processual adequado para esse pedido seria a oposição à execução fiscal, como bem referiu a decisão recorrida e melhor veremos adiante.

Sustenta o Recorrente, após referir que o elenco do art. 99.º do CPPT não é taxativo, que os fundamentos invocados são próprios da impugnação judicial, subsumindo-se na alínea c) daquele artigo.

Desde logo, cumpre, uma vez mais, realçar que não deve confundir-se o erro na forma do processo com a adequação das causas de pedir ao pedido formulado.

É certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem adoptado uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas, no caso *sub judice*, não pode, de todo, interpretar-se o pedido formulado na petição inicial senão como pedido de anulação da reversão, o qual tem como meio processual adequado apenas a oposição à execução fiscal.

Na verdade, a impugnação judicial constitui o meio processual típico que a lei oferece para reacção contra o acto tributário (*maxime* de liquidação dos tributos), com fundamento em qualquer ilegalidade (art. 99.º e segs. do CPPT). Mas no caso *sub judice*, como deixámos dito, não é a legalidade da liquidação que está em causa. O que se discute é a legalidade do despacho de reversão proferido em sede de execução fiscal, quer por irregularidade da notificação para o exercício do direito de audição prévia, quer por violação do direito de audição, quer por falta de verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária.

Ora, estas questões não podem ser discutidas em impugnação judicial e devem, isso sim, ser apreciadas em sede de oposição à execução fiscal, tanto mais que a reversão é um acto praticado no âmbito do processo executivo.

As questões invocadas enquadram-se, aliás, nos fundamentos de oposição previstos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT: a questão relativa à verificação dos requisitos substantivos da responsabilidade da Impugnante – não exercício da gerência da sociedade originária devedora e falta de culpa na insuficiência do património da sociedade originária devedora – na alínea b) do referido artigo; o desrespeito pelo princípio da participação e pelo direito de audiência prévia ao despacho que decidiu a reversão na alínea i) do mesmo artigo ⁽³⁾.

É certo que, nos termos do n.º 4 do art. 22.º da LGT, «as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Significa isso que os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do CPPT e podem impugnar judicialmente a liquidação, nos termos gerais, a partir da data da sua citação (art. 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT) no processo de execução. Mas estes meios de defesa têm campos de aplicação distintos e o citado por reversão, na escolha que deles faça, tem que ter em conta qual a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

No que se refere ao despacho de reversão, despacho proferido na própria execução e no qual se decide a reversão no âmbito daquela, o meio processual para o sindicar terá de ser encontrado entre aqueles que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses nessa execução: a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT ou a oposição à execução fiscal com os fundamentos constantes do n.º 1 do art. 204.º do mesmo Código, nunca a impugnação judicial, como bem salientou no seu parecer o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

Aliás, destinando-se o instituto da reversão a chamar à execução fiscal outro executado, e representando-se aí uma alteração subjectiva daquela instância executiva, faz sentido que, no que respeita aos fundamentos que impliquem a invocação de ilegalidades quanto a esse chamamento, o meio processual adequado a utilizar seja um dos que estão previstos para reagir contra a execução e contra actos nela praticados e no qual se asseguram ao visado todas as garantias de defesa, e não a impugnação, que tem outro campo de aplicação.

Concluimos, pois, que o despacho recorrido não enferma do erro de julgamento que, nesta parte, o Recorrente lhe imputa.

2.2.3 DA INEXISTÊNCIA DE ERRO NA CITAÇÃO QUANTO AOS MEIOS DE DEFESA INDICADOS

Para a eventualidade de se entender que os fundamentos por ele aduzidos não constituem fundamentos válidos de impugnação judicial, argumenta ainda o Recorrente que, porque a citação que lhe foi feita indicava várias formas de reacção possíveis, designadamente a impugnação judicial, nunca ele poderá ser prejudicado por esse erro.

Na verdade, nunca o interessado que tenha sido induzido em erro por acto de entidade pública poderá sair prejudicado, como resulta inequivocamente do n.º 4 do art. 37.º do CPPT.

Mas, salvo o devido respeito e como resulta do que deixámos já dito, a citação tem que dar conta da possibilidade consagrada no n.º 4 do art. 22.º da LGT, de impugnar judicialmente (e de reclamar graciosamente) a liquidação que deu origem à dívida exequenda. Como também lhe foi indicado como meio de reacção a oposição à execução fiscal.

Mas, como é bom de ver, o facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que ele possa optar sem critério por um daqueles meio processuais; significa, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam ⁽⁴⁾.

Na escolha dos meios processuais de defesa – e poderão até ser usados ambos os referidos – sempre haverá que respeitar o âmbito de cada um deles.

Não pode, pois, o recurso ser provido com este fundamento.

2.2.4 DA INVIABILIDADE DA CONVOLAÇÃO

De igual modo, bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra ao considerar inviável a sanação da nulidade por erro na forma do processo, imposta pelos arts. 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT), 98.º, n.º 4, do CPPT, e 199.º do CPC, uma vez que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já caducado o direito de deduzir oposição à execução fiscal pelo esgotamento do prazo para o efeito ⁽⁵⁾, como decorre inequivocamente dos factos referidos em 2.1 e do disposto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

A convalidação constituiria, pois, um acto inútil e, por isso, proibido (cfr. art. 130.º do CPC).

O Recorrente discorda desse entendimento, mas, salvo o devido respeito, não diz porquê, limitando-se a afirmar, conclusivamente, que a convalidação se impunha como modo de obviar ao prejuízo que lhe adviria do erro na citação quanto aos meios de defesa indicados, erro que, vimos já no ponto anterior, se não verifica.

2.2.5 CONCLUSÕES

Por tudo o que ficou dito, o recurso não merece provimento e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II - As questões da legalidade do despacho de reversão por inobservância do direito de audição e por ilegitimidade do chamado à execução por reversão não podem erigir-se em fundamento de impugnação judicial, devendo antes ser discutidas em sede de oposição à execução fiscal [cfr. arts. 99.º e 204.º, n.º 1, alíneas b) e i), do CPPT].

III - O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

IV - Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convalidação para a forma processual que seria adequada, proibida porque inútil (cf. art. 130.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.

3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva*.

⁽⁴⁾ Como tem vindo a salientar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, é questão diferente do erro na forma do processo a de saber se na petição inicial foram alegados fundamentos válidos do meio processual escolhido, questão que se situa no âmbito da viabilidade do pedido e já não da propriedade do meio processual. Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf>), págs. 402 a 409, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10>;

- de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf>), págs. 2289 a 2297, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09>.

⁽⁵⁾ () Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

(³) () Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 814/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32210.pdf>), págs. 83 a 86, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/84365f9731e90311802576b7003bbba3>;

- de 26 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 332/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32220.pdf>), págs. 918 a 922, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/23856e74e466bf0880257738004fef8d>;

19 de Outubro de 2011 proferido no processo com o n.º 705/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Julho de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32240.pdf>), págs. 1857 a 1859, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2fee22e92a06220880257935002f7df5>.

(⁴) Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 27 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 508/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32220.pdf>), págs. 2103 a 2110, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1610dac11f22dd5b80257a3600548d01>;

- de 11 de Setembro de 2013, proferido no processo n.º 669/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2013/32230.pdf>), págs. 3378 a 3380, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/db5c6e01556c0ff480257bea003a326f>.

(⁵) A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convalidação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação 10 d) ao art. 98.º, págs. 91/92.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Assunto:

Anulação parcial da liquidação. Prosseguimento da execução fiscal. Penhora de rendas.

Sumário:

Anulada parcialmente uma liquidação que sustenta uma determinada execução, esta não pode ter o seu desenvolvimento legal antes de efectuada a liquidação correctiva.

Processo n.º 869/15-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1-Relatório:

A..... e B....., melhor identificados nos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria de 27-04-2015 que julgou improcedente a reclamação por eles apresentada contra a despacho do Chefe de Finanças de Benavente que ordenou a venda de um imóvel hipotecado e a penhora de rendimentos, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1970200701030086, instaurado para cobrança da quantia de € 67.553,79 por dívidas de IRS, referente ao ano 2013.

Inconformados com o assim decidido, vêm apresentar as suas alegações de recurso, formulando as seguintes **conclusões**:

«1 - Foi proferida Doutra Sentença, ora em crise, que decidiu “Está em causa a execução de uma sentença judicial que determinou a manutenção do acto de liquidação impugnado em tudo menos no que se refere ao ano de aquisição do imóvel, porém a sentença em causa não origina qualquer reforma ou anulação da liquidação de acordo com o ano de aquisição fixado por sentença transitado em julgado.

Em execução de sentença foi mantida a liquidação em causa, uma vez que a alteração determinada por aquela não determinou a sua revogação.

Pelo que não assiste razão aos reclamantes ao pretenderem um novo acto administrativo declarativo para procederem ao pagamento do imposto liquidado.”

2 - A doutra Sentença ora em crise padece de absoluta falta de fundamentação.

3 - A penhora de rendimentos bem como a notificação para pagamento da dívida exequenda sob pena de venda do bem imóvel objecto de hipoteca voluntária estão feridas de nulidade.

4 - Os recorrentes apresentaram garantia idónea - hipoteca voluntária sobre bem imóvel que foi aceite pela AF tendo o processo de execução ficado suspenso.

5 - Não foram os recorrentes notificados de nova nota de liquidação ou da manutenção da liquidação na parte não ferida.

6 - A administração tributária deve obediência às decisões proferidas pelos tribunais tributários, as quais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as de quaisquer outras entidades (art. 205º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa).

7 - Pelo que tendo sido anulada parcialmente a liquidação inicial de IRS por sentença proferida em processo de impugnação deduzida contra essa liquidação, a administração tributária ficou obrigada à execução dessa decisão anulatória! O que até à presente data não cumpriu!

8 - Não tendo os ora recorrentes sido notificados de qualquer liquidação correctiva, não tendo a AF corrigido e expurgado a liquidação inicial dos vícios de que esta padecia e do montante de imposto que, por força daquela decisão, se mostrava liquidado em excesso.

9 - O acto de penhora está ferido de nulidade porquanto, não concedendo na manutenção da liquidação anulada, estando a garantida a dívida exequenda por hipoteca voluntária, sempre a AF estaria obrigada a proceder à venda deste bem antes de proceder a penhoras adicionais!

10 - Verificando-se que a sentença proferida no referido processo de impugnação procedeu à anulação do acto de liquidação impugnado, manifesto é que a Administração estava obrigada a cumprir o que aí se determinou (artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa) e a retirar da anulação judicial da liquidação de impugnada as devidas consequências, quais sejam, atento o disposto nos artigos 176.º, n.º 1, alínea b) e 270.º n.º 1 do CPPT, a de extinguir o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida titulada por aquela liquidação.

11 - Ao decidir como decidiu a douta Sentença violou o disposto nos art.ºs 205º da CRP, 169.º, 176º, 183.º, 199.º e 270º do CPPT e 52.º da LGT.

Termos em que, e nos do muito douto suprimento de V. Exas., Senhores Juizes, pede seja concedido provimento ao recurso, anulando-se a douta sentença proferida em primeira instância, e em consequência devem a penhora de créditos e a prossecução da execução para venda do imóvel hipotecado ser julgados nulos e ilegais, tudo com os devidos efeitos legais.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer com o seguinte teor:

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de reclamação apresentada contra as seguintes decisões do OEF:

- a) prosseguimento da execução fiscal mediante venda de imóvel objecto de hipoteca voluntária;
- b) penhora de rendas e de outros rendimentos periódicos

FUNDAMENTAÇÃO

1. Venda do imóvel

Por iniciativa dos executados foi constituída hipoteca voluntária sobre a fracção autónoma constituindo garantia idónea para pagamento da dívida exequenda, na medida em que correspondente ao valor da dívida exequenda e do acrescido (factos provados n.º 2; art. 199º n.ºs 1, 2 e 4 CPPT).

A anulação parcial da liquidação do imposto, ordenada na sentença proferida no processo de impugnação judicial, não projecta os seus efeitos na legalidade do acto que ordenou a venda do imóvel; abstratamente, poderá repercutir-se na redução da quantia exequenda, a operar por iniciativa do OEF ou a requerimento dos executados ou de qualquer interessado (cf. processo de impugnação judicial apenso fls.31/39)

2. Penhora de renda e de outros rendimentos periódicos

A ordem configura uma extensão da penhora que viola o princípio da proporcionalidade, na vertente da proibição do excesso, aplicável à actuação da Administração Pública (art. 266º n.º 2 CRP)

Igualmente afronta disposições imperativas da lei ordinária, a penhora de novos bens:

a) sem verificação da insuficiência do produto da venda do imóvel, oferecido como garantia real idónea aceite pela administração tributária, para pagamento da dívida exequenda e do acrescido (arts. 217º e 219º n.º 4 CPPT);

b) sem prévia apreciação da necessidade de reforço da garantia prestada ou de prestação de nova garantia idónea (art. 199º n.ºs 8 e 10 CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A decisão de prosseguimento da execução fiscal mediante venda do imóvel deve ser confirmada. A decisão de penhora de rendas e de outros rendimentos periódicos deve ser revogada.»

Foram dispensados os vistos atenta a natureza urgente dos autos.

2- Fundamentação

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

1. Em 2/8/2007 foi instaurado contra A..... e B..... o processo de execução n.º 1970200701030086 para cobrança da quantia exequenda de EUR 67.553,79 relativa a IRS de 2003 (cf. auto e certidão de dívida constante a fls. 64 e 65 dos autos).

2. Em 14/11/2007 os reclamantes constituíram uma hipoteca voluntária sobre a fracção autónoma individualizada sobre a letra “D” destinada a habitação, sito em, implantado no lote número quatro, na freguesia de, Concelho de Benavente, inscrito na matriz sob o artigo 5429, descrito na Conservatória do Registo Predial de Benavente sob o n.º 2601, da freguesia de, da Direcção Geral dos Impostos, para garantia do processo executivo identificado no ponto anterior, no montante de EUR 88917,29 (cf. certidão e registo de hipoteca a fls. 67 a 72 dos autos em suporte de papel).

3. Os executados, ora reclamantes impugnaram judicialmente a liquidação de IRS, exequenda nos termos do ponto n.º 1, através da acção n.º 424/08.5 BELRA que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, na qual alegaram a caducidade do direito à liquidação, falta do direito de audição, ilegalidade da liquidação por aplicação do regime transitório de isenção de prédios rústicos.

4. Em 18/11/2008 no âmbito da acção de impugnação com o n.º 424108.5 BELRA identificada no ponto anterior, foi proferida sentença nos termos constantes de fls. 16 a 28 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido e na qual foi julgada parcialmente procedente por erro quanto à data de aquisição do imóvel considerado e improcedente no restante.

5. Em 18/11/2008 a decisão descrita no ponto anterior transitou em julgado (cf. proc. n.º 424/08.5BELR anexo).

6. Em 16/2/2015, o mandatário dos ora reclamantes recepcionou o ofício constante de fls. 30 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual consta o seguinte:

“(…)

Fica V. Exa. notificado, nos termos do n.º 1 do art. 40º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que por ter sido julgada improcedente a impugnação apresentada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, correspondente ao processo supra identificado, em nome dos seus constituintes, A..... e B....., e a decisão já ter transitado em julgado, deve, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da assinatura do aviso de recepção, proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Caso os seus constituintes não efectuem o pagamento nos termos identificados, será promovida a venda do imóvel objecto de hipoteca voluntária, constituída nos termos do art. 712º do Código Civil.

(…)”

7. Em 7/2/2015 foi emitido o ofício constante de fls. 29 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido com o assunto Notificação de penhora de rendas e ou outros rendimentos periódicos”.

3- Do DIREITO:

Vem, fundamentalmente, questionada a legalidade do acto da Administração Tributária, que ordenou a penhora de rendimentos e a prossecução da execução fiscal com a venda do imóvel hipotecado voluntariamente para garantia da dívida exequenda.

Como bem se refere na sentença recorrida os reclamantes pretendem que seja declarada a ilegalidade do acto de penhora de rendimentos, bem como dos actos de execução para venda do imóvel hipotecado, com fundamento na falta de execução anulatória determinada por sentença e porque a administração tributária procedeu à penhora de rendimentos sem previamente proceder à venda do bem hipotecado.

Para emitir juízo sobre a questionada legalidade importa determinar se anulada parcialmente uma liquidação que sustenta uma determinada execução, esta pode ter o seu desenvolvimento legal antes de efectuada a liquidação correctiva. E em caso afirmativo se no âmbito dessa execução pode, sem outros desenvolvimentos processuais, ser logo determinada a penhora de outros bens ou direitos para além dos que foram oferecidos como garantia pelos executados.

Para responder à primeira questão ponderamos que, está em causa uma anulação parcial da liquidação de IRS não se questionando a sua divisibilidade (por natureza), pelo que a sua anulação parcial apenas produzirá, em princípio, um efeito constitutivo traduzido na eliminação de determinado tributo e dependendo apenas de uma pronúncia administrativa meramente declarativa destinada a certificar o montante em que ficou reduzida a liquidação por força da anulação. E, é sabido que a competência para a extinção da execução na parte correspondente ao excesso anulado compete, oficiosamente, ao órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 270º do CPPT, como acto consequente de ter sido eliminado em parte o acto que a determinou/declarou, competindo-lhe também o levantamento oficioso da garantia prestada (nesta linha de entendimento embora, referindo-se expressamente sobre a anulação total da dívida exequenda, vide Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado edição de 2011 a fls. 261). A dívida deve ser certa e líquida e também por essas razões resulta que não devem ocorrer desenvolvimentos processuais no processo executivo sem que seja efectuada a correcção da liquidação e concedido prazo para o seu pagamento.

Ora no caso concreto e como se depreende da informação de fls. 61 e 62 não foi feita a correcção/reforma da liquidação por alegadamente ser prejudicial ao contribuinte (os cálculos foram apresentados pela Fazenda Pública e constam de fls. 53 dos autos).

Mas não pode sancionar-se a actividade da administração tributária pois que, reitera-se, estamos perante uma impugnação judicial na qual foi proferida decisão judicial transitada em julgado de anu-

lação parcialmente de uma liquidação que sustenta uma determinada execução, e esta não pode ter o seu desenvolvimento legal antes de efectuada a liquidação correctiva. Ademais cumpre observar que a Administração Fiscal ao determinar a notificação dos ora recorrentes, na pessoa do seu advogado, para procederem ao pagamento da dívida exequenda com a cominação de promoção da venda do imóvel objecto de hipoteca voluntária caso não pagassem (doc. de fls. 30 dos autos) partiu do pressuposto errado que a impugnação dos mesmos fora julgada improcedente (como se pode ver pela leitura do teor integral da referida notificação) o que não é exacto e tal anulação parcial terá pelo menos repercussões em matéria de juros de mora.

Impõe-se pois a realização formal da liquidação correctiva (independentemente de o valor encontrado vir ou não a ser exigido aos ora recorrentes), e a sua notificação aos contribuintes ora recorrentes sendo que só após e verificados os trâmites legais pode prosseguir a execução.

Assim sendo, assiste razão aos reclamantes ao pretenderem um novo acto administrativo declarativo para procederem ao pagamento do imposto liquidado e ao alegarem a precipitação da prossecução da venda do bem dado em garantia.

Questão distinta é da legalidade da penhora de rendas e outros rendimentos periódicos (vide doc. de fls. 29 dos autos), mas o seu conhecimento fica prejudicado atenta a procedência da presente reclamação desde logo pelas razões expendidas.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a sentença recorrida e, em consequência, anulando a decisão reclamada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Processo n.º 1093/14-30

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

Arguição de nulidades do acórdão por que foi decidido o recurso jurisdicional da decisão proferida no recurso de revisão da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 558/04.5BECTB

1. RELATÓRIO

1.1 A Recorrente, A..... (adiante Requerente), notificada do acórdão proferido nestes autos que negou provimento ao recurso por ela interposto da decisão por que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco absolveu a Fazenda Pública do pedido de revisão de sentença proferida em processo de impugnação judicial, veio (a fls. 297) apresentar requerimento do seguinte teor:

«[...] vem por este meio invocar a seguinte:

Nulidade: Uma vez que em qualquer ramo do direito incluindo o Direito Administrativo onde o Direito Tributário se integra, principalmente após as últimas reformas do CPC, a opção quanto à natureza do recurso de revisão (acção ou recurso) e do prazo para utilizá-lo (substantivo ou processual) é unanimemente indiferente para a efeitos da decisão da questão que agora enfrentamos, uma vez que sempre será aplicável o regime de contagem dos prazos processuais, por força do n.º 4 do actual art. 138.º - anterior art. 144.º - do CPC, inexiste qualquer fundamentação no acórdão para considerar que no âmbito do CPPT este prazo é diferente dos restantes ramos do direito. Pelo que tal imprevista especialidade interpretativa que também não menciona qualquer razão de especial celeridade, e destituída de qualquer fundamentação, constituindo uma nulidade prevista no art. 615.º n.º 1 b) do CPC, constituindo ainda uma violação do direito de defesa, do contraditório e da tutela jurisdicional efectiva violando-se nomeadamente os artigos 2.º, 18.º, 20.º, 26.º, 52.º, 260.º e 268.º da CRP e do artigo 6.º da Convenção Europeia sobre os Direitos do Homem.

Já ocorreu a prescrição dos tributos em causa o que é do conhecimento oficioso».

1.2 A Fazenda Pública não respondeu.

1.3 Decidido que ficou pelo Tribunal Constitucional não tomar conhecimento do objecto do recurso para aí interposto pela Recorrente do acórdão proferido nestes autos e decidido que ficou por este Supremo Tribunal Administrativo não admitir o recurso por oposição de acórdãos interposto pela mesma, cumpre agora apreciar o requerimento de arguição de nulidade do acórdão também apresentado.

1.4 Entretanto, após lhe ter sido notificada a decisão do Tribunal Constitucional, veio ainda a Requerente (a fls. 328/329) arguir uma outra nulidade, sustentando, pensamos que em ordem a demonstrar a tempestividade dessa arguição, que «a interposição de recurso para o TC interrompeu os prazos em curso».

A alegação da Requerente respeitante a esta arguida nulidade é do seguinte teor ⁽¹⁾:

«[...] O Acórdão não se pronunciou sobre a seguinte questão claramente exposta no recurso e conclusões: “... o recurso de revisão não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial, mas sim um meio previsto na lei processual ...” Efectivamente o acórdão em crise refere apenas: “Ao qualificar-se o recurso de revisão de sentença como se de uma acção se tratasse, pode surpreender que não tem aplicação no caso concreto o disposto no n.º 2 daquele artigo 20.º, uma vez que a dedução do requerimento do recurso não se trata de um acto processual judicial pendente, antes se deve qualificar tal acto como a prática de um acto que dá início a um novo processo judicial”. Ora, se não tem aplicação o n.º 2 do invocado artigo 20.º do CPPT, só nos resta o n.º 1. Porém, no n.º 1 apenas se fala em procedimento tributário e em impugnação judicial. Notoriamente, como se alegou, o Recurso de Revisão não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial. Então que tipo de novo processo judicial se trata? Esta questão e respectiva resposta não foi abordada pelo acórdão, o que constitui uma nulidade prevista [no art.] 615.º n.º 1 d) do CPC, que se invoca.

Esta ausência de abordagem desta questão e principalmente a ausência de qualificação do “tipo” dessa qualificada “nova acção”, não se fundamentando qual a previsão legislativa onde se integraria essa “nova acção” (uma vez que notoriamente não se enquadra nas únicas possíveis alternativas previstas no n.º 1 do art. 20.º do CPPT invocado no acórdão) constitui ainda uma ausência de fundamentação, o que implica uma nulidade prevista no art. 615.º, n.º 1 b) do CPC e constituindo ainda uma violação do direito à fundamentação, do direito de defesa, do contraditório e da tutela jurisdicional efectiva sendo desrespeitados os artigos 2.º, 18.º, 20.º, 26.º, 52.º, 260.º e 268.º da CRP e do artigo 6.º da Convenção Europeia sobre os Direitos do Homem».

1.5 A Fazenda Pública não respondeu.

1.6 Cumpre apreciar e decidir, dispensando-se os vistos dos Conselheiros adjuntos, atenta a simplicidade das questões a dirimir.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 A Recorrente vem arguir nulidades do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo nos presentes autos em 26 de Novembro de 2014. Se bem interpretamos a alegação aduzida, sustenta que aquele aresto enferma das seguintes nulidades:

i) por falta de fundamentação «para considerar que no âmbito do CPPT este prazo [para interpor recurso de revisão] é diferente dos restantes ramos do direito», que a Requerente subsumiu à alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do Código de Processo Civil (CPC);

ii) por omissão de pronúncia, prevista na alínea d) do referido n.º 1 do art. 615.º do CPC, relativamente à questão da natureza do recurso de revisão (se «não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial», «[e]ntão que de que tipo de novo processo judicial se trata?»);

iii) por falta de fundamentação, quanto à mesma questão (a «ausência de abordagem desta questão e principalmente a ausência de qualificação do “tipo” dessa qualificada “nova acção” [...] constitui ainda uma ausência de fundamentação»), também subsumida pela Requerente à alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC.

Ademais, a Requerente sustenta também que deve este Supremo Tribunal Administrativo conhecer da prescrição, que «já ocorreu» e «é do conhecimento officioso».

Desde logo, não é possível invocar a falta de fundamentação relativamente a uma questão que a Requerente considera não ter sido objecto da devida pronúncia, motivo por que apenas há que conhecer das nulidades que deixámos enunciadas sob os n.ºs i) e ii). Vejamos.

2.2 Começando pela invocada nulidade por falta de fundamentação.

Como tem vindo a afirmar repetida e uniformemente a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, a falta de fundamentação prevista como nulidade na alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC ⁽²⁾ apenas ocorre quando a fundamentação seja absolutamente inexistente e já não quando a fundamentação seja incorrecta ou meramente deficiente ou insuficiente ⁽³⁾. Já alertava ALBERTO DOS REIS: «Há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto. Se a sentença especificar os fundamentos de direito, mas não especificar os fundamentos de facto, ou vice-versa, verifica-se a nulidade» ⁽⁴⁾.

Considera a Requerente que o acórdão enferma de falta de fundamentação «para considerar que no âmbito do CPPT este prazo [para interpor recurso de revisão] é diferente dos restantes ramos do direito».

Pensamos que se querará referir à fundamentação de direito, pois a fundamentação de facto não é senão a que foi fixada em 1.ª instância e que a Recorrente não questionou ⁽⁵⁾.

Quanto à fundamentação de direito, no acórdão em causa deixaram-se expressos, ao longo do ponto 2.2.2 e sob a epígrafe «DO PRAZO PARA O PEDIDO DE REVISÃO DE DECISÃO JUDICIAL – SUA

NATUREZA E MODO DE CONTAGEM», os motivos por que entendemos que o prazo previsto no n.º 3 do art. 293.º do CPPT é um prazo de caducidade e não um prazo processual e, assim, por que a respectiva contagem obedece ao disposto no art. 279.º do Código Civil (CC), ficando também sujeito às regras dos arts. 328.º e 331.º do mesmo Código.

Aí se deixaram indicadas as normas legais em que se baseou a decisão, procedendo à respectiva interpretação e aplicação, o que, por si só, afasta a possibilidade de verificação de nulidade por falta de fundamentação. Ou seja, manifestamente, o acórdão não padece da absoluta falta de fundamentação susceptível de integrar a previsão da alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC.

Contrariamente ao que parece supor a Requerente, o tribunal não está obrigado a fundamentar os próprios fundamentos em que alicerçou a sua decisão, nem sequer à «*apreciação e análise de todos os argumentos invocados e invocáveis sobre as questões de direito a apreciar, mas apenas indicar aqueles que servem de suporte à decisão*» (6).

Improcede, pois, a invocada nulidade por falta de fundamentação.

2.3 Passemos agora à omissão de pronúncia.

Esta nulidade, prevista no art. 125.º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC, está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608.º deste último diploma, segundo o qual o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso, a Requerente considera que o acórdão enferma dessa nulidade relativamente à questão da natureza do recurso de revisão (se «*não é um procedimento tributário nem uma Impugnação Judicial*», «[e]ntão de que tipo de novo processo judicial se trata?»).

Salvo o devido respeito, também aqui a Requerente revela uma menos correcta percepção do âmbito da nulidade que arguiu.

Desde logo, porque não se devem confundir questões com argumentos. Ora, a questão da natureza do recurso de revisão – enquanto pressuposto para a determinação do respectivo prazo e modo como deve ser contado – foi apreciada e decidida no acórdão.

Pode não tê-lo sido no sentido pretendido pela ora Requerente e, eventualmente, pode até ter sido mal decidida, mas isso é questão que se situa já no âmbito da validade material da decisão e não no âmbito da sua validade formal, que é aquele em que se colocam as nulidades previstas no art. 125.º do CPPT.

Assim, improcede também a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

2.4 A Requerente invocou também a prescrição da obrigação tributária, que considera ser do conhecimento oficioso.

Contrariamente ao que parece supor a Requerente, a prescrição da obrigação tributária nunca poderá constituir causa de pedir do pedido de anulação da liquidação, embora a jurisprudência tenha vindo a admitir que possa ser conhecida, incidental e oficiosamente, no meio processual impugnatório, como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide: no caso de a obrigação tributária não estar ainda solvida e de ser inquestionável o decurso do prazo da respectiva prescrição, a AT, ainda que a impugnação seja julgada improcedente, não poderá instaurar execução com vista à cobrança da dívida correspondente, bem como deverá oficiosamente declarar extinta a execução (cfr. art. 175.º do CPPT), caso esta tenha já sido instaurada. Ou seja, em face da prescrição da obrigação tributária, que determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a conseqüente impossibilidade de cobrança coerciva, a impugnação judicial em que se visa apenas a apreciação da legalidade da liquidação que lhe deu origem deixa de ter utilidade; nesse circunstancialismo, deve extinguir-se a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, alínea e), do CPC (7).

Seja como for, não pode perder-se de vista que a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, confirmada neste Supremo Tribunal Administrativo, foi no sentido de «*julgar procedente a excepção da caducidade do direito a deduzir o presente recurso [de revisão] e, conseqüentemente, absolver a Fazenda Pública do pedido*», ficando, por isso, aquele Tribunal e este Supremo Tribunal Administrativo impedidos de conhecer de qualquer outra questão, ainda que do conhecimento oficioso (8).

Assim, também o pedido de que seja conhecida e declarada a prescrição da obrigação tributária não pode proceder.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, acordam em indeferir o requerido.

Custas pela Requerente.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. – *Francisco Rothes* (relator) – *Aragão Seia* – *Isabel Marques da Silva*.

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

(²) «1 - É nula a sentença quando: [...] b) Não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; [...]».

(³) Neste sentido, entre muitos outros e por mais recentes, os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário:

- de 14 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 833/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb0ac5dafee70db580257e4c00364679>;

- de 20 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 50/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d15304ce51fdbaac80257e500050b4c7>.

Na doutrina, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotações 7 e 8 ao art. 125.º, págs. 357 a 360.

(⁴) *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, pág. 140.

(⁵) E, se a tivesse questionado, a competência em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso não seria deste Supremo Tribunal Administrativo, atento o disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT.

(⁶) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 7 c) ao art. 125.º, pág. 359.

(⁷) Neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*, Áreas Editora, 2.ª edição, págs. 23 a 25.

(⁸) Neste sentido, entre muitos, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 742/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2013/32210.pdf>), págs. 877 a 883, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a55d006132893a8880257b2b003b5e71>.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Assunto:

Pedido de reforma de Acórdão. Artigos 616.º, n.º 2, alínea a) e 666.º n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil.

Sumário:

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 616.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 666.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

Processo n.º: 1189/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

I – A Fazenda Pública, recorrente nos presentes autos, notificada do nosso Acórdão de 17 de Junho de 2015, de fls. 151/161 dos autos, vem requerer a sua reforma, ao abrigo dos n.ºs 1 e 2 alínea b) do artigo 616.º e do 666.º do Código de Processo Civil (CPC), concluindo nos seguintes termos:

A. Quanto à reforma do acórdão (art.º 616.º, n.º 2, al. b) do CPC):

B. O duto acórdão, ora em crise, decidiu:

“(...) conceder provimento ao recurso revogar a sentença recorrida no segmento impugnado (relativo às dívidas de imposto) e, em substituição, julgar improcedente a oposição.”

C. No acórdão agora carecido de reforma entenderam, os ilustres Conselheiros:

“Embora as dívidas exequendas respeitem a IRS e a coimas dos anos de 2002 a 2005 (cfr. a alínea a) do probatório fixado), vem o presente recurso pôr em causa o decidido apenas no que às dívidas de imposto respeita (cfr. o n.º 4 das alegações de recurso e respectiva conclusão B), pois que nenhuma censura da recorrente mereceu o decidido no que às dívidas por coimas respeitava, não havendo, pois, que delas cuidar.” (sublinhado e negrito nossos).

D. Ora, acontece que as dívidas revertidas nestes autos, no PEF n.º 3468200401050559 e apenas (elencados a fls. 3 dos autos), dizem, somente, respeito a impostos e não a coimas (cfr. certidões de dívida que se juntam em 4 doc.);

E. Aí, estão em causa dívidas de IRS retido na fonte dos anos de 2002 a 2005, no valor total de €10.014,82 (a que acrescem juros de mora e custas nos montantes de €3.606,48 e 304,68 totalizando o montante (à data) de €13.925,98);

F. Todos os documentos constantes dos autos se referem a impostos englobados na conta corrente e têm o mesmo valor da dívida exequenda (vide fls. 3, 29, 41 e 42 dos autos);

G. Da mesma forma, nas suas peças processuais (nomeadamente na contestação e nas alegações de recurso – fls. 62 e 103 dos autos) sempre a FP se refere, apenas, a dívidas de IRS relativas a retenção na fonte, indicando, sempre, o valor da quantia exequenda €10.014,82, ou seja, exactamente o mesmo valor indicado pelo Oponente;

H. Ora, tendo em conta o princípio do inquisitório, plasmado no art. 411º do CPC (aplicável ex vi da al. e) do art. 2.º do CPPT), dúvidas não restam que deve o acórdão do STA ser reformado, de forma a entender que o recurso da FP põe em causa todas as dívidas constantes destes autos;

I. Assim, resulta claramente que o acórdão deste douto tribunal incorre em manifesto lapso, devendo ser reformado – nos termos do n.º 2 do art. 616.º do CPC – de forma a eliminar as referências a coimas como fazendo parte das dívidas em crise nestes autos, julgando, em conformidade, a oposição totalmente improcedente.

J. Relativamente à reforma quanto a custas (art. 616.º n.º 1 do CPC):

K. A 2.ª Secção de Contencioso Tributário do STA, concedendo provimento ao recurso interposto pela FP, entendeu serem devidas:

“Custas pelo recorrido, apenas em primeira instância e na proporção do decaimento, pois não contra-alegou neste STA.”.

*L. Ora, antes de mais importa dizer que a oposição foi julgada improcedente (conforme segmento decisório do acórdão do STA de 17 de Junho de 2015). No entanto, ainda que tal não sucedesse, tendo em conta o explanado no título que antecede, sempre a oposição teria de ser julgada **TOTALMENTE IMPROCEDENTE**.*

M. De acordo com a alínea a) do n.º 3 do art. 26º do regulamento das Custas Processuais (RCP):

“3 – A parte vencida é condenada, nos termos previstos no Código de Processo Civil, ao pagamento dos seguintes valores, a título de custas de parte:

a) Os valores de taxa de justiça pagos pela parte vencedora, na proporção do decaimento;”

N. Ora da leitura à mencionada alínea entende-se que, como parte, a FP não deverá ser lesado no pagamento de taxas de justiça sem que as mesmas possam ser restituídas pela parte, ou pelo tribunal (nos casos de apoio judiciário), a título de custas de parte ou de reembolso de taxas de justiça;

O. Assim, deve o douto acórdão ser reformado quanto à condenação em custas, passando a constar desse segmento (tendo em conta a improcedência total da oposição): Custas pelo Recorrido.

Nestes termos, requer-se a V. Exa. se digne atender ao pedido de Reforma (n.º 2 do art. 616.º do CPC) DO ACÓRDÃO deste douto tribunal de 2015JUN17, de forma a eliminar as referências a coimas como fazendo parte das dívidas em crise nestes autos, julgando, nesta conformidade, a oposição totalmente improcedente.

Requerendo-se, igualmente a V. EX.ª, se digne proceder à REFORMA QUANTO A CUSTAS do mesmo acórdão, passando a constar desse segmento: Custas pelo Recorrido.

Porém, V. Ex.As DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.

Cumprir decidir, pois que a tal nada obsta.

II – Nos termos das disposições combinadas dos actuais artigos 616.º, n.º 2 e 666.º do Código de Processo Civil (CPC), é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, ou constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro justifica nos termos seguintes esta faculdade:

«Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto». (fim de citação).

Ora, como a requerente bem sabe (cfr. a alínea C) das suas Conclusões), o Acórdão cuja reforma vem requerer ateve-se ao probatório fixado na sentença recorrida e às conclusões de recurso apresentadas pela recorrente Fazenda Pública para fixar o âmbito do recurso, daí que tenha consignado que: *“Embora as dívidas exequendas respeitem a IRS e a coimas dos anos de 2002 a 2005 (cfr. a alínea a)*

do probatório fixado), vem o presente recurso pôr em causa o decidido apenas no que às dívidas de imposto respeita (cfr. o n.º 4 das alegações de recurso e respectiva conclusão B), pois que nenhuma censura da recorrente mereceu o decidido no que às dívidas por coimas respeitava, não havendo, pois, que delas cuidar.”

E embora a Fazenda Pública tenha dirigido o seu recurso ao Tribunal Central Administrativo – que, contrariamente a este STA tem poderes de cognição em matéria de facto - , o certo é que nele nunca pôs em causa o probatório fixado, restringindo o seu recurso à matéria de direito, sendo que este STA ao probatório fixado se teria necessariamente que ater – cfr. os artigos 280.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais) - , o que sucedeu.

Acresce que, contrariamente ao ora alegado, à data da prolação do Acórdão não constavam dos autos elementos de índole documental que, por lapso manifesto, não tivessem sido considerados e que só por si e inequivocamente implicassem decisão diversa da proferida, pois quer o oponente na sua petição de impugnação (fls. 4 dos autos), quer a sentença recorrida (relatório, a fls. 79 dos autos, e alínea a) do probatório fixado), se referem também a dívidas por coimas, sendo que as certidões de dívida apenas foram juntas com o presente pedido de reforma, não sendo esta a sede própria para invocar a observância do princípio do inquisitório nos termos requeridos.

Indefere-se, pois, o pedido de reforma do acórdão.

No que ao pedido de reforma quanto a custas respeita, tem a requerente razão no que às custas em primeira instância se refere, pois que, como consta do Acórdão cuja reforma é requerida a oposição foi julgada improcedente – cfr. o respectivo segmento decisório.

Carece, porém, de razão, no que às custas do recurso se refere, pois que não tendo o recorrido contra-alegado no STA, não é responsável por custas, pois que não deu causa ao recurso.

Vai, pois, o pedido de reforma quanto a custas parcialmente atendido, passando a dele constar: **“Custas pelo recorrido, apenas em primeira instância, pois não contra-alegou neste STA.**

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir o pedido de reforma do Acórdão, salvo no que se refere às custas em 1.ª instância.

Custas pela requerente, na proporção do decaimento.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Assunto:

Cooperativa. IRC. Isenção. Objecto Social.

Sumário:

As mais valias resultantes da venda de um terreno por uma cooperativa de produção de vinhos cujo produto foi aplicado no pagamento de encargos financeiros contraídos para compra de equipamentos necessários à sua actividade produtiva gozam, no caso concreto, da taxa reduzida de IRC prevista no n.º 3 do artigo 7.º do Estatuto Fiscal Cooperativo.

Processo n.º 1214/12-30.

Recorrente: A... SCRL.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 - RELATÓRIO

A....., **SCRL**, contribuinte n.º, e melhor identificada nestes autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC do ano de 2003 na importância total de € 97.424,99.

Por sentença de 30 de Setembro de 2008, o TAF de Braga, julgou a impugnação improcedente. Reagiu a ora recorrente A....., SCRL, interpondo o presente recurso, para o TCA Norte, que por acórdão de 28 de Junho de 2012, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando este Supremo Tribunal o competente.

Neste STA foi proferido acórdão em 04/12/2013 o qual foi anulado por acórdão deste mesmo tribunal de 26/03/2014 tendo sido determinada a notificação da requerente para no exercício do contraditório se pronunciar querendo sobre a melhor interpretação do artº 7º do EFC.

As alegações da recorrente integram **as seguintes conclusões**:

A) A ora recorrente deduziu impugnação judicial contra os actos impugnados, imputando aos mesmos os vícios de (i) erro nos pressupostos de direito (artigos 7º, n.º 3, e 13.º do EFC), (ii) violação dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa, consagrados no artigo 85º, n.º 1, da CRP, e nas alíneas c) e d) do artigo 2.º do EFC, e (iii) violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP);

B) A impugnação judicial foi considerada improcedente pela sentença recorrida, a qual não reconheceu a existência de qualquer um dos vícios imputados aos actos impugnados;

C) A ora recorrente não se conforma com o conteúdo e sentido da decisão recorrida, considerando que a mesma encerra uma errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto;

D) Uma das questões que, no âmbito do primeiro vício que se imputa aos actos impugnados, se coloca neste recurso jurisdicional consiste ela em saber, em concreto, o que se deve entender por “*resultados provenientes de actividades alheias a fins cooperativos*” (artigo 7º, n.º 3, do EFC);

E) Quanto a esta questão, a interpretação (do referido segmento normativo) acolhida na sentença recorrida, foi no sentido de que “*face às disposições contidas no EFC, se conclui que apenas se encontram isentas as actividades estritamente relacionadas com os seus fins, ou seja, os rendimentos inerentes à aquisição e transformação de produtos, bens e serviços correspondentes à sua actividade propriamente dita que consiste na produção de vinho*”, concluindo-se que “*as mais-valias provenientes da venda do terreno em causa se encontram excluídas da isenção... pelo que a tributação em sede de IRC é ilegal*”.

F) Considera a ora recorrente que o entendimento acolhido na sentença recorrida é incorrecto, sendo demasiado extensivo quanto ao sentido e alcance do que se deve entender por “*resultados provenientes de actividades alheias a fins cooperativos*”, operando, por essa via, uma significativa redução do âmbito normativo de isenção de que beneficiam as cooperativas, a qual se mostra contrário à lei;

G) É demasiado extensivo, porque, de acordo com a interpretação acolhida na sentença, enquadram-se naquele conceito os resultados provenientes de actos instrumentais e/ou complementares de actividades inseridas no escopo cooperativo. Ou seja, resultados e actos que, directa ou indirectamente, estão relacionados e visam a actividade normal da cooperativa, não sendo, por isso, alheios aos seus fins. Como é o caso da operação praticada que está subjacente à presente impugnação e recurso jurisdicional, visto que com a operação em questão a recorrente - ao utilizar o produto da venda para amortizar os compromissos financeiros anteriormente assumidos - visou justamente o equilíbrio e saneamento financeiro das suas contas, de modo a garantir a sua sobrevivência e ao normal exercício da sua actividade, o qual não estaria assegurado se tal operação não fosse concretizada.

H) A interpretação acolhida na sentença recorrida, além de não encontrar acolhimento na letra da lei, não está em conformidade com a intenção do legislador na elaboração da norma em questão.

I) O que o legislador pretendeu e pretende com o n.º 3 do artigo 7.º do EFC, no segmento em análise, foi não abranger na isenção qualquer actividade própria de uma empresa que visasse o lucro e se encobrisse ou encapotasse numa estrutura cooperativa beneficiadora de isenção, como seria o caso de a recorrente se dedicar à compra e venda de terrenos ou à promoção de urbanizações, mesmo que de uma operação única desse género se tratasse, ou até mesmo de ser criada uma secção de consumo aberta a consumidores terceiros.

J) Pelo exposto sentença recorrida, ao julgar legais os actos impugnados, subsumindo a operação realizada pela impugnante ora recorrente no conceito legal de “*actividades alheias aos fins cooperativos*”, procede a uma errada e ilegal interpretação e aplicação dos normativos citados (n.º 3 do artigo 7.º do EFC), ao que acresce o desrespeito do princípio da discriminação positiva, consagrado na alínea d) do artigo 2.º do EFC, na medida em que não concede um tratamento de apoio e incentivo ao sector cooperativo, razões pelas quais deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por uma outra decisão judicial que, com base nos fundamentos expostos, anulando os actos tributários impugnados, julgue procedente a impugnação judicial.

K) Outro dos vícios imputados pela ora recorrente aos actos tributários impugnados foi a violação dos princípios da não discriminação negativa e da discriminação positiva.

L) No caso concreto, a violação do princípio da não discriminação negativa (alínea c) do artigo 2.º do EFC) resulta do facto de não terem sido considerados pela AT os custos apresentados pela recorrente no exercício de 2003, verificando-se, nessa sequência, uma diferença de tratamento fiscal entre a que foi submetida a recorrente, no segmento que respeita aos rendimentos gerados pela operação acima

identificada, e o regime a que estão sujeitas outras entidades que desempenham funções e actividades idênticas às desempenhadas pela recorrente;

M) Tal diferença de regime, além de constituir uma violação do princípio da não discriminação negativa, de que enfermam os actos impugnados, também constitui uma violação do princípio da discriminação positiva (alínea d) do artigo 2.º do EFC), porquanto, por essa via, não se está a conceder às cooperativas um *“tratamento de apoio e incentivo ao sector cooperativo”*.

N) Os argumentos que, a este nível, foram invocados pela recorrente não foram acolhidos na sentença recorrida, a qual julgou improcedentes os vícios imputados aos actos impugnados, com fundamento no facto de que *“o regime de tributação em sede de EFC é um regime opcional”*.

O) Esta justificação não pode colher: desde logo, porque parte do pressuposto (errado) que o regime do EFC deve ser aplicado e interpretado da forma como o foi pela AT, seja ao nível da delimitação do âmbito da isenção, seja pela não aceitação da dedução dos custos fiscais apresentados em exercícios anteriores;

P) Acresce que, para efeitos dos princípios em questão, a opção a que se refere o n.º 5 do artigo 13.º do EFC é uma falsa opção;

Q) Em primeiro lugar, porque, renunciando uma qualquer cooperativa (como a ora recorrente) à isenção legal, todos os rendimentos, incluindo aqueles que inequivocamente se enquadram no âmbito de isenção recortado pela lei, passam a estar sujeitos ao regime geral de tributação em sede de IRC;

R) E, renunciando à isenção, ficam sujeitas ao regime geral de tributação em IRC durante um largo período de, *“pelo menos, cinco períodos de tributação”*;

S) Ou seja, ficam sujeitas a um regime que, importa vincar, não considera as especificidades das cooperativas, violando, por essa via, o princípio da discriminação positiva, consagrado no artigo 85º, n.º 1, da CRP, e na alínea d) do artigo 2.º do EFC;

T) Em segundo lugar, não se pode olvidar que, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 13.º do EFC, a declaração de renúncia apenas produz efeitos prospectivos, em concreto, *“a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos em que manifestarem essa renúncia”*;

U) Quer isto dizer que a ora recorrente, mesmo que, no exercício em que procedeu à venda do dito terreno, pretendesse aproveitar dos custos que tinha apresentado no exercício de 2003 (claro está na hipótese de partilhar da posição sustentada pela AT, o que não é o nosso caso), não o poderia fazer, porque a renúncia apenas produziria efeitos no período tributário seguinte e não no período tributário em que auferiu os rendimentos que, no entender da AT e da sentença recorrida, não se enquadram no âmbito da isenção das cooperativas;

V) Face ao exposto, resulta que a opção que, segundo é referido na sentença, caracteriza a o regime fiscal das cooperativas é uma falsa opção, que não elimina a violação pelos actos impugnados dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa (artigo 2.º do EFC e artigo 85.º da CRP), conforme alegado nos artigos 31.º a 49.º das presentes alegações de recurso os quais, por brevidade, se dão aqui por integralmente reproduzidos, razão pela qual, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por uma outra decisão judicial que, com base nos fundamentos expostos, anulando os actos tributários impugnados, julgue procedente a impugnação judicial;

W) A ora recorrente alegou ainda que o artigo 2.º do EFC, na interpretação efectuada pela AT (no sentido de aquele preceito impedir a dedução dos custos apresentados pela impugnante relativamente ao exercício de 2003, por via da aplicação das respectivas normas do CIRC) e acolhida na sentença recorrida, se afigura inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da CRP

X) Esta questão não foi sequer apreciada pela sentença recorrida, com a justificação de que a inconstitucionalidade que se pretende ver apreciada *“é uma inconstitucionalidade abstracta, questão que não cumpre a este Tribunal apreciar”*.

Y) Uma vez mais não pode a ora recorrente concordar com a sentença, pela simples razão de que não está aqui em causa, como se diz na sentença, uma inconstitucionalidade abstracta, mas antes pelo contrário, o que está aqui em causa é tão-somente a fiscalização concreta da constitucionalidade da norma referida, tal como foi aplicada no caso concreto, a qual é da competência dos tribunais judiciais, como é o caso do tribunal recorrido, nos termos dos artigos 204.º e 280º da CRP.

Z) A sentença recorrida ao não apreciar sequer o vício invocado violou os artigos invocados, razão pela qual deve aquela ser revogada e substituída por uma decisão judicial que conheça do vício invocado.

AA) A sentença recorrida viola as seguintes disposições legais: artigos 2º, 7º, n.º 3, e 13º do EFC, e dos artigos 13º, 85º, n.º 1, 204.º e 280.º da CRP.

Termos em que,

E nos melhores de Direito, e com o sempre *mui* douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida, por padecer a

mesma de um erro de julgamento do direito e por violação dos artigos 2.º, 7.º, n.º 3, e 13.º do EFC, e dos artigos 13.º, 85.º, n.º 1, 204.º e 280.º da CRP.

Consequentemente, deve a impugnação judicial deduzida ser julgada totalmente procedente, anulando-se os actos tributários impugnados com fundamento:

- (i) Erro nos pressupostos de direito (artigos 7.º e 13.º do EFC);
- (ii) Violação dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa, respectivamente consagrados nas alíneas d) e c) do artigo 2.º do EFC e no artigo 85.º da CRP,
- (iii) Violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP (e artigos 204.º e 280.º da CRP).

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se no sentido de que o recurso parece ser de improceder.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1 — A ora impugnante é uma cooperativa de venda que se dedica à comercialização de vinho após transformação de uvas que recebe dos seus associados.

2 — A impugnante foi objecto de uma inspecção tributária que incidiu sobre os exercícios de 2003 e 2004.

3 — No ano de 2003 foi efectuada uma correcção da matéria colectável conforme fundamentos exarados no relatório de fls. 69 a 77 destes autos e cujos extractos se transcrevem: “*O sujeito passivo no exercício de 2003 alienou terreno cujo valor de realização foi de 300.775,00€ e considerou o valor de aquisição o atribuído na avaliação o qual foi de 75.375,00. O ganho resultante foi incluído na determinação dos resultados de uma forma incorrecta, ou seja, o sujeito passivo não atendeu ao estabelecido no artigo 13º conjugado com o n.º 3 do artigo 7º ambos do Estatuto Fiscal Cooperativo. De acordo com o referido preceito legal são tributadas à taxa normal de IRC os resultados provenientes de actividades alheias aos fins cooperativos. (...)*”

Importa referir que o sujeito passivo considerou aquele ganho no apuramento da matéria colectável como se tratasse de um resultado não alheio aos fins cooperativos. Entendemos que são resultados provenientes da actividade alheia aos fins cooperativos, todos os resultados provenientes de operações que não respeitam à natureza do produto (uvas e seus derivados) provenientes das explorações dos cooperadores.”

4 — A AF para efeitos de correcções considerou como valor de realização da alienação a importância de €300.775,00.

5 — Como valor de aquisição foi considerado a valor de € 75.375,00.

6 — Em 24.06.2003 a ora impugnante vendeu por escritura pública e pelo preço de 300.775,00 parte do terreno de logradouro das suas instalações.

7 — Entre os anos de 1993 a 1998 a impugnante efectuou avultados investimentos.

8 — Entre o período de 1996 a 1998 efectuou novos investimentos a nível de compras de cubas e outros.

9 — Para realização de tais investimentos a impugnante contraiu diversos financiamentos bancários.

10 — O produto da venda do terreno acima identificado foi utilizado pela impugnante para amortização dos seus compromissos financeiros.

11 — A impugnante no ano de 2003 apresentou de custos a importância de € 1.197.700,85.

3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Braga, julgou a impugnação improcedente por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

I - RELATÓRIO:

A....., SCRL, contribuinte n.º, e melhor identificada nestes autos, vem impugnar judicialmente a liquidação adicional de IRC do ano de 2003 na importância total de € 97.424,99.

Para fundamentar a sua impugnação invocou a ilegalidade da liquidação consubstanciada por erro nos pressupostos de direito, por violação dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa e ainda por violação do princípio da igualdade.

Conclui pedindo a anulação da liquidação.

Liminarmente admitida a impugnação, foi a Fazenda Pública notificada para contestar.

No seu articulado sustentou a improcedência da impugnação por não se verificarem as ilegalidades invocadas.

Após instrução dos mesmos, foram as partes notificadas para apresentarem alegações escritas, prerrogativa usada por apenas pela impugnante, que no essencial sustentou o que havia dito na petição inicial.

Seguidamente foram os autos com vista à Exma. Magistrada do Ministério Público, tendo-se pronunciado pela improcedência da impugnação, por entender que a liquidação não apresenta qualquer das ilegalidades invocadas pela impugnante, conforme parecer constante destes autos.

II - FUNDAMENTAÇÃO:

(...)

DE DIREITO:

A questão essencial a apreciar e decidir nestes autos é a de saber se o valor resultante do ganho proveniente da venda do terreno, é um resultado proveniente da actividade alheia aos fins cooperativos e nessa medida tributado em sede de IRC, como defende a AT, ou pelo contrário, como sustenta a impugnante, o ganho em causa encontra-se relacionado e visa a actividade normal da cooperativa pelo que não é alheio ao seu fim.

Ora vejamos:

Conforme resulta da matéria de facto dada como assente a ora impugnante é uma cooperativa cujo ramo de actividade é agrícola.

Para efeitos do cumprimento das suas obrigações fiscais rege-se pelo Estatuto Fiscal Cooperativo, aprovado pela Lei 85/98 de 16 de Dezembro.

Em 24.06.2003 a ora impugnante vendeu um terreno de sua propriedade desanexado do prédio onde possui as suas instalações.

As cooperativas estão isentas de IRC como dispõe a alínea a) do artº 13º do Estatuto Fiscal Cooperativo (D.L. 85/98, de 16/12) (EFC), com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo lucro consolidado, os quais serão tributados à taxa de 25%, prevista no art. 80.º/n.º 1 do Código do IRC, para o qual o art. 7º n.º 3 do EFC expressamente remete.

A isenção é automática, como dispõe o art. 3º do EFC, não sendo necessário requerimento para a usufruição dos respectivos benefícios na medida em que opera directamente da lei, desde que verificados os respectivos pressupostos previstos no art. 1º do EFC, estando consequentemente, nos termos do disposto no art. 5º do mesmo diploma legal, os beneficiários sujeitos a fiscalização da DGCI e demais entidades competentes para o controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais e do cumprimento das obrigações acessórias impostas.

Ora, muito embora a impugnante alegue que o resultado proveniente desta alienação se encontra relacionado com a actividade exercida, a verdade é que face às disposições contidas no EFC, se conclui que apenas se encontram isentas as actividades estritamente relacionadas com os seus fins, ou seja, os rendimentos inerentes à aquisição e transformação de produtos, bens e serviços correspondentes à sua actividade propriamente dita, que consiste na produção de vinho.

Pelo que se conclui que as mais-valias provenientes da venda do terreno em causa se encontram excluídas da isenção acima citada, pelo que a tributação em sede de IRC, é legal.

DO PRINCÍPIO DA DISCRIMINAÇÃO POSITIVA E DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NEGATIVA.

Alega a impugnante que o acto tributário ora em discussão é ilegal por violação dos princípios acima identificados.

Os princípios acima referidos encontram-se elencados no artº 2º do EFC, dispondo este preceito o seguinte: “*A interpretação e aplicação do Estatuto Fiscal das Cooperativas obedecerá aos seguintes princípios: (...) a) Da autonomia e especialidade — o regime fiscal do sector cooperativo é autónomo e especial face ao regime fiscal geral e adaptado às especificidades do sector cooperativo; (...) b) Da sujeição geral da actividade cooperativa a tributação — como contributo para o financiamento das necessidades colectivas e do desenvolvimento de uma política eficaz de fomento cooperativo. (...) c) Da não discriminação negativa — as cooperativas não poderão ser discriminadas negativamente face a outras entidades quando no desempenho de funções idênticas; (...) d) Da discriminação positiva — o regime fiscal deverá, em função das prioridades de desenvolvimento económico-social, conceder um tratamento de apoio e incentivo ao sector cooperativo.*”

Por sua vez o n.º 5 do referido artigo 13º do citado diploma, estabelece um regime opcional de tributação ao dispôr o seguinte: “*As cooperativas isentas nos termos dos números anteriores podem renunciar à isenção, com efeitos a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos em que manifestarem essa renúncia, aplicando-se então, com observância do disposto no artigo 7 deste Estatuto, o regime geral de tributação em IRC durante, pelo menos, cinco períodos de tributação*”.

Ora, face aos preceitos legais acima enunciados, e porque o regime de tributação em sede de EFC, é um regime opcional, não há lugar com a tributação em causa, princípios lá consignados.:

Alega ainda a impugnante que o artº 2º do EFC, viola o princípio da igualdade previsto no artº 13º da CRP.

Ora, a inconstitucionalidade que a impugnante pretende ver apreciada é uma inconstitucionalidade abstracta, questão que não cumpre a este Tribunal apreciar.

III - DECISÃO:

Em consequência do exposto, julga-se a impugnação improcedente.”

DECIDINDO NESTE STA:

A Recorrente suscita no recurso diversas questões, a saber: alega existir erro nos pressupostos de direito (artigos 7.º/3 e 13.º do EFC que conduziram à tributação), violação dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa - consagrados no artigo 85.º/1 da CRP e no artigo 2.º/c) e d) do EFC - e violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Vejamos:

Como consta dos autos a ora recorrente é uma cooperativa agrícola que se rege pelo Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC), aprovado pela Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro.

Nos termos do disposto pela alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º daquele EFC, estão isentas de IRC as cooperativas agrícolas, **com as exceções previstas no n.º 3 do seu artigo 7.º**. Este preceito estipulava à data o seguinte:

3 - A taxa de IRC aplicável ao resultado tributável das cooperativas é de 20%, com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos respectivos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, aos quais é aplicável a taxa prevista no n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC, entre as quais, os resultados provenientes de operações com terceiros e de actividades alheias aos fins cooperativos.

Ora, é certo que no exercício de 2003 a recorrente alienou um terreno, cujo valor de realização foi de 300 775,00 euros, pretendendo que o ganho (mais-valia) resultante daquela venda seja considerado como um resultado não alheio aos fins cooperativos e, como tal, isento de tributação em sede de IRC. Fundamenta a sua pretensão essencialmente nos seguintes factos provados:

9) Para realização de tais investimentos a impugnante contraiu diversos financiamentos bancários.

10 - O produto da venda do terreno acima identificado foi utilizado pela impugnante para amortização dos seus compromissos financeiros.

Na decisão recorrida considerou-se que apenas se encontram isentas as actividades estritamente relacionadas com os fins, ou seja, os rendimentos inerentes à aquisição e transformação de produtos, bens e serviços correspondentes à sua actividade propriamente dita, que consiste na produção de vinho e daí ter considerado que as mais-valias provenientes da venda do terreno em causa se encontram excluídas da isenção e que a tributação em sede de IRC foi legal.

Quid Juris?

Resulta do art. 2.º, n.º 1 do EBF, que: «Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» e, conforme se diz no n.º 2 do mesmo preceito legal, «São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.»

E, como se disse no Ac. Deste STA de 15/05/2013 tirado no recurso n.º 0566/12 “os benefícios fiscais podem operar automaticamente, em face do preenchimento dos respectivos pressupostos legais, ou depender de reconhecimento por acto administrativo sequente ao requerimento do interessado. A isenção constitui, por conseguinte, facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária, na medida em que impede ou paralisa a eficácia constitutiva do facto tributário, e pode resultar de aplicação automática ou depender de acto administrativo de reconhecimento, nos termos conformados pela lei em cada caso (...)”

Ora, o Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) consagra o regime fiscal das cooperativas, qualidade reconhecida à impugnante, ora recorrente. Trata-se de um regime que enquadra um sector de actividade da sociedade civil, regido por princípios próprios, identificados como os princípios cooperativos, cuja protecção constitui a razão de ser da isenção.

Daí que os resultados operacionais das cooperativas agrícolas fossem tributados a uma taxa de 20% bem mais favorável que a que era prevista no artº 69º n.º 1 do CIRC na redacção da Lei 3-B/2000 de 4/4).

Dando agora atenção à limitação, supra destacada constante do n.º 3 do artº 7º do EFC, entendemos que, de regra, cada uma das referidas limitações opera por si própria e, uma vez verificada a limitação, esta delimita negativamente o direito à isenção. No entanto há que ponderar que enquanto as actividades alheias aos fins cooperativos são, também, de regra praticadas com terceiros podem suceder situações em que a intervenção de terceiros para a prossecução dos fins cooperativos é meramente instrumental do fim visado. E, terá sido o que sucedeu no caso dos autos em que muito embora os resultados assentem inequivocamente num ganho ocasional, no entanto, como resulta do probatório, este foi destinado a solver débitos financeiros da cooperativa recorrente. Tal facto, torna pertinente a sua argumentação de que a venda do terreno não se consubstanciou numa actividade alheia aos fins cooperativos (venda que por se ter já operado não aconselhava à renúncia ao regime de privilégio previsto no artº 13º n.º 5 do EFC, por nenhuns benefícios lhe acarretar).

Assim é decisivo para a solução do presente pleito definir a natureza da actividade em causa, se alheia ou não aos fins cooperativos. Entendemos que não, para o que se mostra decisivo o facto

levado ao probatório sob o referido ponto 10). Tanto basta, a nosso ver, para delimitar positivamente o direito à isenção/redução de IRC pelo acto de alienação praticado. Esta interpretação está, a nosso ver conforme com os ditames legais sendo certo que na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam devem ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis de onde decorre que a interpretação não é meramente literal, muito embora em matéria de isenções e benefícios fiscais a interpretação analógica seja proibida (artº 10º do EBF). A apreensão literal do texto da lei é o ponto essencial para a interpretação que fazemos. Dos demais elementos de interpretação que propiciam em abstracto uma tarefa de complemento interpretativo (tarefa de interligação e valoração que vai para além do domínio literal) no caso, sobressaem e relevam o elemento historio de discriminação positiva das Cooperativas e o racional ou teleológico pois que o fim visado pelo legislador ao editar a norma, é o de favorecer a actividade cooperativa através da referida isenção não obstante a actividade legislativa ser nesta matéria sempre tipificadora e limitativa.

Acresce referir que a actividade inspectiva da Administração Fiscal, expressa no respectivo relatório que consta dos autos, apenas questionou os factos praticados como podendo integrar ou não os fins cooperativos. A sua fundamentação do acto correctivo não tem outro alcance ou fundamento e, assim sendo, como é, jurisprudência deste STA expressa nos acs. nºs 049/10 e 058/11 tirados respectivamente em 02/03/2011 e 01/06/2011, o Tribunal também não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam eventualmente ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária.

Aqui chegados restaria apreciar se ocorre violação dos princípios da discriminação positiva e da não discriminação negativa - consagrados no artigo 85.º/1 da CRP e no artigo 2.º/c) e d) do EFC — e violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP) face ao que dispõe o artº Artigo 2.º do EFC:

Princípios gerais de aplicação

A interpretação e aplicação do Estatuto Fiscal das Cooperativas obedecerá aos seguintes princípios:

a) Da autonomia e especialidade - o regime fiscal do sector cooperativo é autónomo e especial face ao regime fiscal geral e adaptado às especificidades do sector cooperativo;

b) Da sujeição geral da actividade cooperativa a tributação - como contributo para o financiamento das necessidades colectivas e do desenvolvimento de uma política eficaz de fomento cooperativo;

c) Da não discriminação negativa - as cooperativas não poderão ser discriminadas negativamente face a outras entidades, quando no desempenho de funções idênticas;

d) Da discriminação positiva - o regime fiscal deverá, em função das prioridades de desenvolvimento económico-social, conceder um tratamento de apoio e incentivo ao sector cooperativo. No entanto, devendo ser concedido provimento ao recurso, desde logo pela interpretação legal supra efectuada, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pela recorrente.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a decisão recorrida e, conhecendo em substituição, julgar procedente a impugnação, anulando o acto de liquidação impugnado com todas as devidas e legais consequências.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 16 de Setembro de 2015.

Processo n.º 1443/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 21 Março de 2013.

A Representante da Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido **no processo de impugnação n.º 656/09.9 BEAVR** instaurado por A....., S.A., quanto às liquidações adicionais de IRC, dos anos de 2005, 2006 e 2007 no valor de € 1 015 461,69 e respectivas liquidações de juros compensatórios, veio nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 616.º e n.º 1 do art.º 666.º, ambos, do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi da alínea e) do art.º 2 do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (CPPT) -, requerer a sua reforma quanto a custas, na modalidade de dispensa de remanescente, com os seguintes fundamentos:

1. O Juiz nunca se pronunciou sobre a dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça [nos termos da 2.^a parte do n.º 7 do art.º 6.º do CP], quando, claramente — atendendo à complexidade da causa e à conduta processual das partes -, a especificidade da situação o justificava.

2. A Fazenda Pública entende que adoptou, neste processo, um comportamento processual irrepreensível de colaboração com os Tribunais, não promovendo quaisquer expedientes de natureza dilatória ou praticando actos inúteis, guiando-se pelos princípios da cooperação e da boa fé.

3. Por essa razão, não deve a Fazenda Pública ser penalizada, em sede de custos judiciais, mas, antes, o seu comportamento incentivado, apreciado e, positivamente valorado.

4. Relativamente à especificidade técnica da causa e ao assunto em discussão, verifica-se que, não só as questões objecto de recurso não são de complexidade superior à normal, como sobre a mesma matéria foram já proferidas inúmeras decisões.

Assim, solicita a Fazenda Pública que este Tribunal faça uso da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art.º 6.º do RCP, por forma a dispensar a mesma do pagamento do remanescente das taxas de justiça, reformando-se, nessa parte, as decisões quanto a custas (em todas as instâncias), ao abrigo do n.º 1 do art.º 616.º do CPC.

Para além deste pedido de dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, requereu ainda a fiscalização concreta da constitucionalidade das seguintes normas do Regulamento das custas processuais:

1. artº 6º, n.ºs 1, 2, e 7

2. artº 25º, n.º 2, d)

3. artº 26º, n.º 3, c),

na parte em que delas resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo, bem como, quando prevêm, sem mais, o pagamento (pela parte vencida) de 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário, sem que esse valor tenha que ser justificado, por violação dos princípios constitucionais do acesso ao direito e aos tribunais, e da proporcionalidade.

A Representante da Fazenda Pública veio requerer a reforma do acórdão que antecede quanto a custas, versando quer a dispensa do remanescente quer a questão da inconstitucionalidade dos artº 7º, 25 e 26º do Regulamento das custas processuais. Os normativos cuja constitucionalidade se questiona são os seguintes:

Artigo 6.º

Regras gerais

1 - A taxa de justiça corresponde ao montante devido pelo impulso processual do interessado e é fixada em função do valor e complexidade da causa de acordo com o presente Regulamento, aplicando-se, na falta de disposição especial, os valores constantes da tabela i-A, que faz parte integrante do presente Regulamento.

2 - Nos recursos, a taxa de justiça é sempre fixada nos termos da tabela i-B, que faz parte integrante do presente Regulamento.

3 - Nos processos em que o recurso aos meios electrónicos não seja obrigatório, a taxa de justiça é reduzida a 90 % do seu valor quando a parte entregue todas as peças processuais através dos meios electrónicos disponíveis.

4 - Para efeitos do número anterior, a parte paga inicialmente 90 % da taxa de justiça, perdendo o direito à redução e ficando obrigada a pagar o valor desta no momento em que entregar uma peça processual em papel, sob pena de sujeição à sanção prevista na lei de processo para a omissão de pagamento da taxa de justiça.

5 - O juiz pode determinar, a final, a aplicação dos valores de taxa de justiça constantes da tabela i-C, que faz parte integrante do presente Regulamento, às acções e recursos que revelem especial complexidade.

6 - Nos processos cuja taxa seja variável, a taxa de justiça é liquidada no seu valor mínimo, devendo a parte pagar o excedente, se o houver, a final.

7 - Nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

8 - Consideram-se procedimentos ou incidentes anómalos as ocorrências estranhas ao desenvolvimento normal da lide que devam ser tributados segundo os princípios que regem a condenação em custas.

Artigo 25.º

Nota justificativa

1 - Até cinco dias após o trânsito em julgado ou após a notificação de que foi obtida a totalidade do pagamento ou do produto da penhora, consoante os casos, as partes que tenham direito a custas de parte remetem para o tribunal, para a parte vencida e para o agente de execução, quando aplicável, a respectiva nota discriminativa e justificativa.

2 - Devem constar da nota justificativa os seguintes elementos:

a) Indicação da parte, do processo e do mandatário ou agente de execução;
b) Indicação, em rubrica autónoma, das quantias efectivamente pagas pela parte a título de taxa de justiça;

c) Indicação, em rubrica autónoma, das quantias efectivamente pagas pela parte a título de encargos ou despesas previamente suportadas pelo agente de execução;

d) Indicação, em rubrica autónoma, das quantias pagas a título de honorários de mandatário ou de agente de execução, salvo, quanto às referentes aos honorários de mandatário, quando as quantias em causa sejam superiores ao valor indicado na alínea c) do n.º 3 do artigo 26.º;

e) Indicação do valor a receber, nos termos do presente Regulamento.

3 - Na acção executiva, a liquidação da responsabilidade do executado compreende as quantias indicadas na nota discriminativa, nos termos do número anterior.

Artigo 26.º

Regime

1 - As custas de parte integram-se no âmbito da condenação judicial por custas, salvo quando se trate dos casos previstos no artigo 536.º e no n.º 2 do artigo 542.º do Código de Processo Civil.

2 - As custas de parte são pagas diretamente pela parte vencida à parte que delas seja credora, salvo o disposto no artigo 540.º do Código de Processo Civil, sendo disso notificado o agente de execução, quando aplicável.

3 - A parte vencida é condenada, nos termos previstos no Código de Processo Civil, ao pagamento dos seguintes valores, a título de custas de parte:

a) Os valores de taxa de justiça pagos pela parte vencedora, na proporção do vencimento;

b) Os valores pagos pela parte vencedora a título de encargos, incluindo as despesas do agente de execução;

c) 50 % do somatório das taxas de justiça pagas pela parte vencida e pela parte vencedora, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário judicial, sempre que seja apresentada a nota referida na alínea d) do n.º 2 do artigo anterior;

d) Os valores pagos a título de honorários de agente de execução.

4 - No somatório das taxas de justiça referidas no número anterior contabilizam-se também as taxas dos procedimentos e outros incidentes, com exceção do valor de multas, de penalidades ou de taxa sancionatória e do valor do agravamento pago pela sociedade comercial nos termos do n.º 6 do artigo 530.º do Código de Processo Civil e do n.º 3 do artigo 13.º

5 - O valor referido na alínea c) do n.º 3 é reduzido ao valor indicado na alínea d) do n.º 2 do artigo anterior quando este último seja inferior àquele, não havendo lugar ao pagamento do mesmo quando não tenha sido constituído mandatário ou agente de execução.

6 - Se a parte vencida for o Ministério Público ou gozar do benefício de apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo, o reembolso das taxas de justiça pagas pelo vencedor é suportado pelo Instituto de Gestão Financeira e das Infra-Estruturas da Justiça, I.P.

Começando pela análise da questão da dispensa do remanescente que pressupõe, nos termos colocados pela reclamante, a pronúncia sobre a (in)constitucionalidade do artº 6º, n.º 1, 2 e 7, como tem vindo a ser reiteradamente analisado quer por este Supremo Tribunal Administrativo quer pelo Supremo Tribunal de Justiça, na sequência de diversas decisões sobre esta questão emitidas pelo Tribunal constitucional, a Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, ao aditar ao artigo 6.º do RCP um n.º 7 em que se prevê: «*Nas causas de valor superior a € 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento*» permitiu uma graduação prudencial do montante das custas devidas nos procedimentos de valor especialmente elevado, pelo que deixou de existir verdadeiramente uma tributação sem limite máximo e dependente exclusivamente do valor da causa. Assim, sendo possível que caso a caso o juiz tendo em conta a complexidade da causa e a conduta processual das partes limite ou até anule completamente o valor que, tendo apenas em conta o valor da causa o remanescente da taxa de justiça pudesse atingir, não mais pode falar-se de um remanescente sem tecto máximo, cego quanto ao serviço

e custo do serviço público prestado em cada processo, que, nesse caso, seria inconstitucional quando manifestamente desproporcional ao custo do serviço prestado.

O Tribunal Constitucional – Ac. 421/2013 – pronunciou-se nesse sentido considerando violadores dos artigos 2.º e 18.º, n.º 2, segunda parte, da Constituição da República Portuguesa, as normas contidas nos artigos 6.º e 11.º, conjugadas com a tabela I-A anexa, do Regulamento das Custas Processuais, na redação introduzida pelo DL 52/2011, de 13 de Abril.

Na situação actual, faz-se aplicação, como também refere a Representante da Fazenda Pública do n.º 7 do mesmo artº 6º do Regulamento das Custas Processuais mas na redacção introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro. O n.º 7 do artº 6º veio colocar um valor máximo a fixar caso a caso ao remanescente, pelo que aquele normativo não enferma de inconstitucionalidade, por violação seja do princípio do acesso ao direito, seja da proporcionalidade.

No presente processo estão em causa liquidações adicionais de IRC, dos anos de 2005, 2006 e 2007 no valor de € 1 015 461,69, a que acrescem liquidações de juros compensatórios, e o processo versa sobre uma teia de cisões e fusões entre diversas sociedades de um mesmo grupo. Trata-se de um processo tributário, como há milhares de processos tributários mas não há milhares de processos com questões similares às que estiveram aqui em questão, e, mesmo que várias fossem já as decisões proferidas sobre matérias similares, e, não são, o certo é que os movimentos financeiros aqui em causa se rodeiam de particularidades e envolvem uma pluralidade de elementos que permitem assegurar que a complexidade do processo é assinalável. O volume do processo decorre naturalmente da complexidade das operações financeiras a que diz respeito, não se descortinando qualquer comportamento das partes passível de censura por perturbador do normal desenrolar do rito processual. Porém, para que seja dispensado o remanescente o processo não pode envolver uma complexidade superior à média, como aqui acontece, ainda que a conduta das partes haja sido irrepreensível.

Assim, porque se não afigura que haja uma manifesta desproporção entre o valor da causa, e o valor exigido a título de taxa de justiça que justifique qualquer dispensa do referido remanescente.

Este Supremo Tribunal Administrativo, de todo o modo, apenas pode pronunciar-se sobre tal dispensa nesta instância de recurso, artº 1º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais, visto o recurso constituir, para este efeito um processo autónomo.

Nas demais instâncias, não houve qualquer pronúncia do juiz sobre a matéria que só pode ser interpretada como não tendo ele entendido que deveria dispensar ou limitar o valor do remanescente, nem qualquer das partes suscitou que expressamente se pronunciasse sobre tal questão.

Passemos, então a analisar a suscitada inconstitucionalidade dos preceitos supra referenciados – artº 25º e 26º do Regulamento das Custas Processuais -.

A Representante da Fazenda Pública considera que tais preceitos são inconstitucionais porque prevêm, sem mais, o pagamento (pela parte vencida) de 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário, sem que esse valor tenha que ser justificado, o que seria violador dos princípios constitucionais do acesso ao direito e aos tribunais, e da proporcionalidade.

Se lermos as duas alíneas reputadas de inconstitucionais dos artº 25º e 26º não poderemos atingir a interpretação conjugada delas a que chegou a Representante da Fazenda Pública.

d) Indicação, em rubrica autónoma, das quantias pagas a título de honorários de mandatário ou de agente de execução, salvo, quanto às referentes aos honorários de mandatário, quando as quantias em causa sejam superiores ao valor indicado na alínea c) do n.º 3 do artigo 26.º;

c) 50% do somatório das taxas de justiça pagas pela parte vencida e pela parte vencedora, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário judicial, sempre que seja apresentada a nota referida na alínea d) do n.º 2 do artigo anterior;

De acordo com a alínea d) do artº 25, a parte indicará, em rubrica autónoma, as quantias pagas a título de honorários de mandatário ou de agente de execução. Não se trata de um valor aleatório, pré-fixado, ou sem justificação, trata-se do valor pago a título de honorários, naturalmente documentado, com a liquidação dos impostos devidos. Mas não pode incluir na nota discriminativa e justificativa qualquer valor pago a título de honorários, mesmo que efectivamente pago. Como refere a parte final dessa alínea d) - **salvo, quanto às referentes aos honorários de mandatário, quando as quantias em causa sejam superiores ao valor indicado na alínea c) do n.º 3 do artigo 26.º;** - só poderão constar de tal nota discriminativa e justificativa os honorários pagos aos mandatários, pela parte vencedora, que não excedam 50% do somatório das taxas de justiça pagas pela parte vencida e pela parte vencedora. Isto é, como se refere na alínea c) do artº 26º, 50% do somatório das taxas de justiça pagas pela parte vencida e pela parte vencedora, é o valor que a lei impõe como limite para compensação da parte vencedora das despesas que haja suportado com honorários do mandatário judicial, evidentemente se tiver tido despesas e elas atingirem tal montante.

Assim, os referenciados artigos não prevêm, de modo nenhum, o pagamento (pela parte vencida) de 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário, sem que esse valor tenha que ser justificado. O que

os referidos artigos prevêm é que esse é o limite imposto por lei para compensar a parte vencedora, naturalmente se tiver suportado despesas com honorários de mandatário judicial desse valor, ou superior, recebendo, o que tiver efectivamente pago, na totalidade quando o valor dos honorários se contenha dentro dos 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes.

Não enfermam, pois, os citados preceitos da apontada inconstitucionalidade. A interpretação que deles fez a Representante da Fazenda Pública, por desconforme com o texto da lei não pode fundamentar qualquer declaração de inconstitucionalidade.

O pedido de reforma, improcede, pois, na sua totalidade.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em desatender o pedido de reforma formulado.

Custas pela Fazenda Pública, com taxa de justiça que fixo em 1 UC.

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

Lisboa, 16 de Setembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Impugnação de valores patrimoniais. Composição da comissão de avaliação. Artigo 76.º, n.º 2 do Código do IMI. Aplicação no tempo.

Sumário:

- I — As questões da legitimidade da Câmara Municipal para requerer a segunda avaliação de prédio urbano e a da composição da comissão de avaliação, tratadas, respectivamente, nos números 1 e 2 do artigo 76.º do Código do IMI (na redacção que lhes foi conferida pelo artigo 93.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), não apresentam entre si uma necessária relação de dependência, pois que o legislador a não estabeleceu.*
- II — Estando em causa a validade do acto de deliberação da comissão de avaliação, esta tem de ser aferida em função da lei em vigor à data dessa deliberação (tempus regit actum), a não ser que exista norma que preveja um regime transitório em contrário, o que não ocorre neste caso — artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.*
- III — Assim, ao não ter sido solicitado à câmara a nomeação de um vogal que a representasse, foi preterida formalidade legal na constituição daquele órgão, que afecta a validade do acto de fixação do valor patrimonial por ele praticado.*

Processo n.º 79/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A FAZENDA PÚBLICA recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela de 21 de Maio de 2014, que, por vício de violação de lei decorrente da ilegal *composição da Comissão que procedeu à segunda avaliação*, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., LDA contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário do prédio inscrito sob o artigo 3160, fracção E, freguesia de, Chaves.

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

1. Na douta sentença sob recurso, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, decidiu anular o acto de fixação do valor patrimonial tributário por considerar que foi preterida formalidade legal essencial relativa à composição da Comissão que procedeu à segunda avaliação de determinado prédio urbano, em suposta violação da norma constante do n.º 2 do artigo 76.º do Código do Imposto

Municipal sobre Imóveis (CIMI), na redacção conferida pelo artigo 93.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

2. O princípio da aplicação, com efeitos *ex nunc* das normas de cariz procedimental ou processual (cf. n.º 3 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária) não reveste carácter absoluto nem dispensa a contribuição dos demais vectores da empresa exegética.

3. A alteração do artigo 76.º do CIMI, no que à composição da Comissão diz respeito, só produz efeitos relativamente a pedidos de 2.ª avaliação que respeitem a avaliações directas realizadas após 1 de Janeiro de 2009, data da entrada em vigor da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro.

4. A composição da Comissão que procede à segunda avaliação de prédios urbanos tem necessariamente de ser compaginada com a questão da legitimidade que a própria autarquia passou a deter; ou seja, a inclusão de um vogal designado pela Câmara Municipal, é decorrência da opção legislativa de conferir legitimidade ao Município para, relativamente aos prédios localizados na respectiva área geográfica, ela própria requerer a segunda avaliação dos mesmos;

5. Apenas a partir de 1 de janeiro de 2009 é que a Câmara Municipal, na pessoa de um vogal por si designado, detém legitimidade para, caso não concorde com o valor patrimonial tributário, resultante da primeira avaliação, requerer a instauração do procedimento de segunda avaliação;

6. No caso em apreço, quer a primeira quer a segunda avaliação foram despoletadas em datas em que a Câmara Municipal ainda não dispunha de legitimidade activa no procedimento, nem nele tinha de participar;

7. Sendo certo que o procedimento de avaliação se reporta à data do respectivo pedido (cf. n.º 4 do artigo 37.º do CIMI)

8. Ao contrário do julgado sob recurso, a comissão que procedeu à segunda avaliação não violou a norma do n.º 2 do artigo 76.º do CIMI, nem qualquer outra disposição legal, uma vez que foi constituída de harmonia com a lei aplicável à data do respectivo pedido;

9. Razão pela qual o douto aresto que anulou o acto de fixação do valor patrimonial tributário, com fundamento em preterição de formalidade legal que não se tem por verificada, se não deve manter na ordem jurídica.

10. Nestes termos, e nos demais, que serão por Vossas Excelências doutamente supridos, ao presente recurso deve ser concedido integral provimento, com a consequente revogação da sentença recorrida, assim se fazendo a já costumada Justiça.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

A. O n.º 2, do artigo 76.º, do CIMI é uma norma de natureza procedimental.

B. E, portanto, as alterações nela introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, são de aplicação imediata, mesmo aos procedimentos pendentes, nos termos do n.º 3 do artigo 12.º da LGT.

C. Decidiu bem o M. Juiz a quo, pelo que a sua decisão deve ser integralmente confirmada.

D. Assim não se entendendo (sendo revogado o decidido), deverá o processo baixar à primeira instância para apreciação dos vícios substantivos que a Recorrida assacou à liquidação impugnada, vícios cujo conhecimento a sentença recorrida considerou prejudicado em virtude do vício procedimental.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o douto parecer de fls. 131 a 133 dos autos, concluindo no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente.

4 – Notificadas as partes do Parecer do Ministério Público (fls. 134 a 136 dos autos) nada vieram dizer.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao anular o acto de segunda avaliação em razão de não ter sido observada na composição da Comissão que a ela procedeu o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CIMI, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

6 – Matéria de facto

Na sentença objecto do recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1) A impugnante apresentou, a 12.08.2005, declaração para inscrição/atualização relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o número 3160, fração autónoma E da freguesia de, Chaves, com o motivo «mudança de afetação» P.A. – fls. 5

2) A impugnante foi notificada, a 22.07.2008, da avaliação efetuada ao prédio referido, ao qual foi atribuído o valor patrimonial tributário de €783 670,00; P.A. – fls. 2

3) a impugnante solicitou, a 12.12.2008, segunda avaliação; P.A. – fls. 1

4) A comissão que procedeu à segunda avaliação foi constituída por dois peritos regionais nomeados pela Administração Tributária e pelo representante do sujeito passivo; Doc. 2 junto com a P.I. // P.A. – fls. 33 e 44

5) A Administração Tributária procedeu à indicação dos peritos regionais a 09.01.2009, os quais foram notificados por ofícios datados de 23.01.2009; P.A. – fls. 33 e ss.

6) A impugnante foi notificada da 2.ª avaliação, da qual consta o seguinte: Doc. 1 junto com a p.i.

	Elementos Declarados	Avaliação	Final
EDIFÍCIO Área total do terreno	700,0000	700,0000	700,0000
ÁREAS Área de implantação do prédio (m²)	700,0000	700,0000	700,0000
Fracção	3160 E	Andar	
Afectação	Serviços	Serviços	Serviços
N.º Pisos da fracção Tipologia/Divisões	1	1	1
Área do terreno integrante	0,0000	0,0000	0,0000
Área bruta privativa	1565,2900	1365,2900	1365,2900
Área bruta dependente	0,0000	200,0000	200,0000
Permilagem	470,4380	470,4380	470,4380
Idade	41	41	41
Elemento(s) de qualidade e conforto			
19 Inexistência de elevador em edifício com mais de 3 pisos		-0,020	-0,020
25 Estado deficiente de conservação		-0,050	-0,050

Valor Patrimonial Tributário

V_t	$= VCx$	Ax	$Ca x$	Clx	$Cq x$	Cv
783.679,00	= 612,50 x	1425,2900 x	1,10 x	1,35 x	0,930 x	0,65

7) Da ata da respetiva comissão consta o seguinte: Doc. 2 junto com a p.i.

Aos dezasseis dias do mês de Fevereiro do ano de dois mil e nove, neste Serviço de Finanças de Chaves, estando presente o Sr. B....., chefe do mesmo Serviço, comigo C....., compareceram os:

Perito Regional (presidente)

- D....., com o NIF

Perito regional (vogal)

- E....., com o NIF

O Sujeito Passivo

- F....., com o NIF

E declararam que (tendo visto e examinado, por inspecção directa o prédio descrito na relação que lhes foi entregue: Sim (X), Não ()), o avaliaram, com a inteira observância de todas as formalidades legais, conforme está descrito na ficha de avaliação n.º 2574389, do prédio com o artigo de matriz n.º 3160, fracção E, da freguesia de

(...)

Análise da avaliação feita pelo perito presidente e declaração de voto do sujeito passivo.

Por maioria com discordância do representante do sujeito passivo, Sr. F....., considerou-se manter o valor patrimonial tributário da 1.ª avaliação por se considerar válidos os elementos apresentados pelo contribuinte e considerada na 1.ª avaliação, nomeadamente o coeficiente de localização, coeficiente de afectação, o coeficiente de conforto, a idade do prédio e o coeficiente de vetustez.

(Omissis)

8) O prédio referido em 1) esteve afeto ao funcionamento de um estabelecimento hoteleiro designado ".....", que encerrou a sua atividade a 21.01.1998; Doc. 3 junto com a p.i. Depoimento de G..... e F.....

9) O referido prédio não possui em 2005 de licença de utilização para estabelecimento hoteleiro; Doc. 4 junto com a p.i.

10) À data da apresentação da declaração referida em 1) o prédio em causa estava abandonado há vários anos; Depoimento de G..... e F.....

11) Encontrava-se em avançado estado de deterioração, interior e exterior. Doc. 5 junto com a p.i. Depoimento de G..... e F.....

7 – Apreciando

7.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida: aplicabilidade do n.º 2 do artigo 76.º do Código do IMI, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro

A sentença recorrida, a fls. 50 a 61 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de segunda avaliação, anulando-o, por não ter sido observado, quanto à composição da Comissão de Avaliação, o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do Código do IMI, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Entendeu-se na sentença recorrida que contendo o artigo 76.º normas procedimentais a sua alteração importa a aplicação imediata, como resulta expressamente do artigo 12.º, n.º 3 da LGT, como

já decidido pelo STA (Acórdãos de 23.05.2012, proc. n.º 0301/12, de 02.05, proc. n.º 01131/11 e de 18.11.2009, proc. n.º 0765/09), pelo que *quando a 09.01.2009 a Administração Tributária procedeu à nomeação dos peritos que integrariam a comissão para proceder à segunda avaliação deveria respeitar a composição da comissão tal como resulta do artigo 76.º, n.º 2 do CIMI na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro*, o que, não tendo sucedido – pois que a referida comissão foi constituída por *dois peritos regionais* indicados pela Administração Tributária e pelo *sujeito passivo* (cfr. os n.ºs 5 e 7 do probatório fixado) – fere de *invalidade o acto de avaliação impugnado* (cfr. sentença recorrida, a fls. 59/60 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando, em síntese, que nenhuma ilegalidade foi cometida pois que a *dita comissão foi constituída, de harmonia com o que determinava a lei vigente à data do pedido de segunda avaliação* e, salvo *melhor entendimento, o vogal designado pela Câmara Municipal apenas detém legitimidade para intervir em procedimentos cuja primeira avaliação tenha ocorrido após a entrada em vigor da lei nova, pela simples (mas, julga-se, decisiva, razão), que a lei antiga não reconhecia à sua representada – o Município – legitimidade para intervir no procedimento de avaliação*.

A recorrida pugna pela manutenção do julgado recorrido.

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, no seu douto parecer junto aos autos e supra transcrito, se pronuncia no sentido de que *a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela recorrente*.

Vejam os.

Não resulta nem directamente da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (que nenhuma norma sobre a aplicação no tempo da nova redacção do artigo 76.º do Código do IMI estabeleceu), nem das melhores regras de hermenêutica jurídica, que *o vogal designado pela Câmara Municipal apenas detém legitimidade para intervir em procedimentos cuja primeira avaliação tenha ocorrido após a entrada em vigor da lei nova, pela simples (mas, julga-se, decisiva), razão, que a lei antiga não reconhecia à sua representada – o Município – legitimidade para intervir no procedimento de avaliação*.

Não é sequer inequívoco – atenta a natureza procedimental da norma atributiva de competência à Câmara Municipal de legitimidade para requerer a segunda avaliação (artigo 76.º, n.º 1 do Código do IMI, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 93.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) e ao princípio da aplicação imediata das normas desta natureza (artigo 12.º, n.º 3 da LGT) –, que a legitimidade da Câmara para requerer a segunda avaliação de prédio urbano situado no seu município se limite temporalmente aos que foram objecto de avaliação directa realizada após 1 de Janeiro de 2009 (data da entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), embora pareça ser essa a interpretação do n.º 1 do artigo 76.º do Código do IMI, e provavelmente do artigo 139.º do mesmo Código, sufragada pela Administração tributária.

São questões diversas, tratadas em normas autónomas e que não estabeleceram entre si nenhuma relação de dependência, a da composição da comissão de avaliação (n.º 2 do artigo 76.º do Código do IMI) e a da legitimidade para requerer a segunda avaliação de prédio urbano (n.º 1 do artigo 76.º do Código do IMI), embora, no que às Câmaras Municipais diga respeito, quer a sua legitimidade para requerer a segunda avaliação, quer a integração de um vogal em sua representação na comissão que a ela irá proceder, tenham sido legalmente reconhecidas pelo mesmo diploma (embora já antes os municípios fossem destinatários da receita do imposto).

O que parece decisivo para o caso dos autos é que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e oportunamente notificado às partes, *estando em causa a validade do acto de deliberação da comissão de avaliação, esta tem de ser aferida em função da lei em vigor à data dessa deliberação (tempus regit actum), a não ser que exista norma que preveja um regime transitório em contrário, o que não ocorre neste caso – art. 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária*. E no caso dos autos, como sustenta o mesmo Ilustre Magistrado no seu parecer, *tendo a comissão reunido em 16/02/2009 (data constante da acta da comissão), mostra-se evidente que a sua deliberação tem de estar em conformidade com a disciplina normativa em vigor naquela data, ou seja, a comissão tem de ser integrada por um vogal da câmara, a não ser que este órgão não tenha feito qualquer indicação no decurso do prazo de 20 dias, a tal não obstante o facto de à data da apresentação do requerimento de 2.ª avaliação a câmara municipal ainda não ter legitimidade para requerer essa 2.ª avaliação. Tal ocorreria se a sua intervenção na comissão decorresse da apresentação desse requerimento. //Mas a sua intervenção é independente da apresentação desse requerimento, ou seja, na constituição da comissão de avaliação passou a fazer parte um vogal da Câmara, a não ser que não seja indicado no prazo de 20 dias (artigo 76.º, n.º 1, alínea b) do Código do IMI)*. Ora, no caso dos autos, ao não ter sido solicitado à Câmara a nomeação de tal vogal, foi preterida formalidade legal na constituição daquele órgão, que afecta a validade do acto de fixação do valor patrimonial por ele praticado.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento, nenhuma censura merecendo o decidido.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Existe acórdão retificativo de reforma quanto a custas em 11/11/2015.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Acto de Reversão.

Sumário:

- I — A nulidade da reversão quanto a coimas não determina a nulidade do despacho de reversão no que tange à responsabilização por dívidas de IRS, IRC e IVA.*
II — Não tendo sido apontados quaisquer vícios quanto à reversão da execução respeitante às dívidas de IRS, IRC e IVA, esta manteve-se incólume.

Processo n.º 155/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente o pedido de anulação da venda de prédio urbano realizada no processo de execução fiscal n.º 1970200601018116 e apensos, instaurado no Serviço de Finanças de Benavente contra a sociedade “B....., Ld” e que contra si veio a reverter.

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

1ª *Porque a inconstitucionalidade gera sempre a nulidade;*

2ª *Teremos de concluir que os atos praticados declarados inconstitucionais são nulos;*

3ª *E conseqüentemente, reconhecida que seja a inconstitucionalidade, os mesmos são considerados como inexistentes na ordem jurídica.*

4ª *Porque a declaração de inconstitucionalidade de um despacho de reversão de dívidas fiscais da devedora originária para os seus gerentes implica a nulidade do despacho de reversão;*

5ª *Teremos de concluir que todos os atos praticados depois do despacho de reversão e que se tenham fundamentado no despacho de reversão declarado inconstitucional, são também eles nulos;*

6ª *Porque nulidade do despacho de reversão gerada pela inconstitucionalidade decretada pelo STA implicava a reformulação do ato de reversão, produzindo-se novo despacho;*

7ª *Porque a reformulação do despacho de reversão implicava o conceder aos revertidos nova oportunidade para poderem pagar a nova quantia em dívida ou a nomeação de bens à penhora;*

8ª *Porque tal não aconteceu no presente caso, mas apenas se declarou válidos os atos posteriores ao despacho de reversão considerado inconstitucional;*

9ª *Teremos de concluir que tais atos estão feridos de invalidade;*

10ª *E conseqüentemente teremos também de concluir que os mesmos são nulos.*

11ª *Porque a sentença proferida nos autos em 1ª instância assim não julgou;*

12ª *Teremos de concluir que ficou a mesma ferida de invalidade.*

Nestes termos, nos melhores de direito aplicável e com o sempre mui douto suprimento de Vs. Ex.ªs, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência determinar-se a anulação da sentença proferida nos autos e determinar a nulidade do despacho de 12 de dezembro de 2011 do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Benavente em que determinou a adjudicação da venda da fração designada pelas letras “BB”, correspondente ao 4º andar direito o prédio urbano sito na Via paralela à Avenida

..... (Rua), n.ºs e, freguesia de, concelho de Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial urbana da dita freguesia sob o artigo 27466, e descrito na Conservatória de Registo Predial de Lisboa sob o n.º 255/19990917-BB, da referida freguesia de, considerando-se que a mesma é nula por ter ocorrido uma inconstitucionalidade na reversão para si de coimas e outros encargos do devedor originário, conforme sentença proferida pelo Venerando STA, só assim, se fazendo a costumada justiça, como o caso merece.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu parecer no sentido de que o recurso não devia ser provido, argumentando o seguinte:

«1. O despacho proferido pelo órgão da execução fiscal (OEF) em 31.01.2013 (fls. 139) exprimiu os seguintes comandos:

- extinção da reversão fundada em dívidas por coimas (em execução do acórdão STA-SCT de 27.06.2012, processo n.º 623/12; fls. 64/79);

- prosseguimento da reversão fundada nas dívidas exequendas de natureza diversa das coimas, provenientes de IVA, IRS e Imposto de Selo (cf. informação fls.95/96)

O despacho reclamado, anulado pelo acórdão STA-SCT, respeitava especificamente ao acto de reversão por coimas, tendo indeferido o pedido de declaração da sua inconstitucionalidade formulado pela actual recorrente e por C..... com fundamento na inconstitucionalidade do art. 8º RGIT.

Estes revertidos no processo de execução fiscal tinham formulado expressamente o pedido de nulidade dos despachos de reversão na parte relativa a coima e demais encargos (cf. acórdão citado fls. 64 e 68).

2. Neste contexto, conceptualmente, o despacho controvertido proferido pelo OEF resulta de uma reforma do acto originário de reversão, por redução da sua extensão inicial, expurgada da parte afectada por ilegalidade em consequência da anulação determinada pelo acórdão STA (art. 23º n.º 4 LGT)

Diversamente do regime das nulidades dos actos em processo de execução fiscal, determinando a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, o acto reformado retroage os seus efeitos à data dos actos a que respeitam (art. 165º n.º 2 CPPT; art. 137º n.ºs 2 e 4 CPA; na doutrina Mário Esteves de Oliveira/Pedro Costa Gonçalves/J. Pacheco Amorim Código de Procedimento Administrativo 2ª edição p. 664).

A aplicação deste regime ao caso concreto significa que o acto de reversão reformado ficou reduzido à extensão legalmente admissível, como se originariamente tivesse sido proferido com esse âmbito. Não tendo a recorrente invocado qualquer preterição de formalidade legal no processo de execução ou vício intrínseco do acto de venda, a legalidade deste não se mostra afectada».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida consta como provada a seguinte factualidade:

1. Em 22/9/2009, A..... recebeu o ofício constante de fls. 99 dos autos em suporte de papel com o assunto “Citação reversão”, no processo de execução fiscal n.º 1970200501046730 e apensos no valor total de € 54.447,58, por dívidas provenientes de IVA, impostos conta-corrente e Coimas, originada pela execução movida pela Fazenda Nacional contra B..... Lda. (cf. ofício e AR constantes de fls. 99 e 100 dos autos em suporte de papel).

2. Em 20/4/2010 a Fazenda Nacional procedeu à penhora do prédio designado pelas letras BB, correspondente ao 4º andar direito do prédio urbano sito na Via paralela à Avenida (Rua), n.ºs ... e, freguesia de, Concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da dita freguesia sob o artigo 27466, e descrito na Conservatória de Registo predial de Lisboa sob o n.º 255/19990917-BB, da referida freguesia de, propriedade da ora requerente desde 26/6/2008 (cf. certidão da conservatória do registo predial constante de fls. 107 a 109 dos autos em suporte de papel).

3. Em 7/11/2011, a ora requerente apresentou junto do serviço de finanças de Benavente requerimento a solicitar o reconhecimento da nulidade do despacho de reversão relativamente às coimas (cf. informação constante a fls. 130 dos autos em suporte de papel).

4. Em 25/11/2011, o chefe do Serviço de Finanças de Benavente proferiu o despacho de indeferimento do requerimento indicado no ponto que antecede e determinou o prosseguimento dos termos legais dos processos de execução, designadamente a prossecução da venda nos termos constantes a fls. 119, frente e verso dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

5. Em 3/12/2011, a ora requerente apresentou reclamação prevista no artigo 276º do CPPT da decisão mencionada no ponto anterior, a que coube o n.º 1526/11.6BELRA deste TAF (cf. petição constante a fls. 26 a 34 dos autos em suporte de papel).

6. Em 12/12/2011 no Serviço de Finanças de Benavente foi lavrado auto de abertura e aceitação de propostas em carta fechada relativa ao prédio urbano, artigo 2746, fracção BB, situado na via paralela à Avenida (Rua), n.ºs ... e, 1500 - Lisboa, correspondente ao 4.º andar direito de prédio urbano, sendo o proponente D....., Lda, que apresentou a proposta com o valor mais alto de € 187.621,00 (cf. termo a fls. 121 dos autos em suporte de papel).

7. Em 21/12/2011 deu entrada no Serviço de Finanças de Benavente o presente incidente de anulação de venda (cf. carimbo de fls. 2 dos autos em suporte de papel).

8. Em 1/2/2012 o Chefe de finanças proferiu o despacho constante de fls. 137 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual decidiu suspender a concretização do depósito do preço até ao trânsito em julgado das decisões que vierem a recair sobre o pedido de anulação da venda e reclamação judicial, evitando assim eventuais devoluções de valores, pagamentos de juros e indemnizações.

9. Em 27/6/2012, no âmbito do processo identificado no ponto 5 dos factos provados, foi proferido acórdão pelo Supremo Tribunal Administrativo em que é reconhecida a ilegalidade do despacho reclamado quanto às dívidas provenientes de coimas, nos termos do Acórdão constante a fls. 64 a 69 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

10. Em 31/1/2013 o Chefe do Serviço de finanças de Benavente proferiu o despacho constante a fls. 139 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido e no qual determinou a extinção da reversão no que se refere a todas as dívidas por coimas, determinando a prossecução da execução contra os responsáveis subsidiários quanto às restantes dívidas de natureza diversa.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente o pedido de anulação da venda de prédio da executada, ora recorrente, realizada na execução fiscal n.º 1970200601018116 e apensos, instaurada contra a sociedade “B....., Ld”, para cobrança de dívidas de IRS, IRC, IVA e Coimas, e que contra si reverteu.

Tal pedido de anulação da venda realizada nessa execução teve por causa de pedir a ilegalidade do despacho que determinou a adjudicação do prédio vendido face a uma invocada “nulidade do despacho de reversão” decorrente da inconstitucionalidade da responsabilização da revertida quanto às coimas em cobrança.

A sentença recorrida julgou o pedido improcedente com a seguinte fundamentação:

«De acordo com o n.º 1 do artigo 257º do CPPT, que remete também para o regime legal previsto no artigo 839º do CPC, a anulação de venda realizada em processo de execução fiscal depende, relativamente ao ato da venda ou actos anteriores que lhe digam respeito, de dois requisitos fundamentais: i) ter ocorrido a omissão de um ato ou de uma formalidade imposta pela lei; ii) essa omissão poder ter tido influência no ato de venda realizado. Motivo pelo qual a anulação só pode ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreu a irregularidade, se puder afirmar, com segurança, a sua susceptibilidade para influenciar o ato de venda efectuado.

Ou seja, não basta a omissão de uma qualquer formalidade legal para que a venda seja anulada, sendo ainda necessário, como impõe o artigo 195º do CPC, que ela possa ter tido influência no exame ou decisão da causa.

Razão pela qual a anulação só pode ser decretada se, no quadro factual em que ocorreu a irregularidade, se puder afirmar a sua susceptibilidade para influenciar o acto processual de venda efectuado.

A questão decidenda é pois a de saber se estando uma parte da dívida contenciosamente impugnada, a venda não se deve realizar.

Ora, como resulta dos factos provados, a execução fiscal em causa é constituída por vários processos apensos, respeita a dívidas provenientes de Coimas fiscais mas também de IRS, IRC e IVA, cuja cobrança através da venda não é prejudicada pela existência de controvérsia relativa à dívida proveniente de coimas.

Neste contexto e independentemente de outras vias possíveis a tomar pelo órgão de execução fiscal, como por exemplo a desapensação do processo principal dos processos de execução respeitantes a coimas, não constitui irregularidade susceptível de influir na venda a existência de contencioso quanto a parte da dívida exequenda.

Não obstante, a pretensão da requerente foi satisfeita na sequência do douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, ou seja, foi expurgado o vício que no entender da ora requerente justificava a anulação da venda, uma vez que foram anuladas as dívidas provenientes de coimas, pelo que foram extintos os processos de execução fiscal relativos às dívidas por coimas.

Pelo exposto, a presente acção de anulação da venda não pode proceder uma vez que os processos de execução contra a ora requerente que se destinavam à cobrança de dívidas de coimas já foram extintos e pelo facto de não existir qualquer nulidade ou ilegalidade que constitua fundamento de anulação de venda judicial que ocorreu em sede de execução por dívidas de impostos e sobre as quais não foi deduzida qualquer oposição ou reclamação.».

Dissente a Recorrente do assim decidido, sustentando que a inconstitucionalidade da reversão quanto às coimas implica a nulidade do despacho de reversão, e, por consequência, também do subsequente acto de venda e de adjudicação do prédio vendido; razão por que defende que, no caso, se impunha a reformulação do despacho de reversão através de novo despacho que concedesse aos revertidos nova oportunidade de pagar a dívida exequenda ou de nomear bens à penhora.

Vejamos.

Como se viu, o órgão da execução fiscal proferiu despacho de reversão, designadamente contra a ora Recorrente, com fundamento na sua responsabilidade subsidiária por dívidas de Coimas, IRS, IRC e IVA, que intentava cobrar nos processos de execução originariamente instaurados contra a sociedade devedora.

A revertida, ora Recorrente, sem pôr em causa a reversão quanto às dívidas de IRS, IRC e IVA, questionou a sua responsabilização pelas dívidas de coimas com fundamento na inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, requerendo, ao órgão de execução fiscal, que reconhecesse a nulidade do despacho de reversão nessa parte.

Tal requerimento foi indeferido por despacho de 25/11/2011. Porém, em sede de reclamação judicial deduzida contra esse despacho de indeferimento, reconhecendo-se embora a insubsistência do invocado fundamento da inconstitucionalidade do art.º 8º do RGIT, foi determinada a *anulação* do despacho reclamado, por ilegal, na medida em que a reversão fora ordenada antes da entrada em vigor da alínea c) do artigo 148º do CPPT e não fora facultado aos revertidos o exercício do contraditório e da defesa relativamente às coimas aplicadas à devedora originária – cfr. acórdão do STA proferido nestes autos em 27/06/2012, no recurso que correu termos sob o n.º 0623/12.

É, pois, fora de dúvida que a decisão proferida na reclamação contende, de forma exclusiva, com as dívidas de coimas, constituindo as dívidas de IRS, IRC e IVA obrigações distintas e autónomas; e daí que a responsabilização pelas obrigações tributárias que emergem destas liquidações, nos termos que decorrem do despacho de reversão, em nada possa ter sido afectada pela decisão judicial de anulação parcial da reversão na parte tocante às coimas.

Na verdade, da eliminação da reversão quanto às coimas apenas se pode retirar que a respectiva dívida não pode ser saldada à custa do património da Recorrente. E não tendo sido apontado qualquer vício à reversão da execução fiscal para cobrança das restantes dívidas, ele manteve-se incólume nessa parte. Pelo se torna inquestionável que o acto de reversão manteve a sua validade quanto a estas dívidas tributárias, e, por essa via, nada obstava a que a execução promovida para a sua cobrança prosseguisse contra a revertida, designadamente com a venda do imóvel que lhe foi penhorado para garantia do pagamento desses créditos.

Acresce que, como claramente resulta do acórdão proferido nestes autos em 27/06/2012, não foi a inconstitucionalidade do art.º 8º do RGIT que determinou a anulação do acto de reversão; o que determinou essa anulação (parcial) foi o facto de se ter julgado que as reversões determinadas antes da entrada em vigor da norma da alínea c) do art.º 148º do CPPT pela Lei 3-B/2010, de 18 de Abril, só são válidas se o potencial revertido exerceu o contraditório e a defesa relativamente à coima aplicada à sociedade devedora originária, o que, no caso, não havia acontecido.

Não tendo havido (nem podendo haver) a possibilidade de renovação do acto de reversão quanto a tais dívidas, atento o motivo determinante da sua parcial anulação, carece de razão a recorrente ao defender que a inconstitucionalidade decretada implicava a renovação ou reformulação do acto de reversão, com a produção de novo despacho que concedesse aos revertidos nova oportunidade para pagarem a quantia em dívida ou a nomeação de bens à penhora.

Em suma, é totalmente destituída de sentido a pretendida reformulação do despacho de reversão aventada nas conclusões 6ª e 7ª, já que tal representaria a prática de um acto inútil, ou, ainda, a concessão de uma moratória de duvidosa legalidade.

Resulta, pois, evidente que a venda do imóvel da propriedade da revertida, levada a efeito no âmbito das execuções destinadas, além do mais, à cobrança de IRS, IRC e IVA, não padece da nulidade que lhe vem assacada, e, nesta circunstância, nada mais resta do que confirmar a sentença que assim decidiu.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Sumário:

Tendo o STA, em sede de recurso jurisdicional interposto da sentença que em 1ª instância foi proferida no âmbito de recurso contencioso, definido que o objecto desse recurso contencioso é constituído pelo acto de indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação, determinando que a legalidade desse acto fosse apreciada «na perspectiva do art. 53º do CIRC, e nomeadamente do seu n.º 7», mais não restava ao tribunal recorrido do que circunscrever o objecto do recurso contencioso à apreciação da legalidade desse acto de indeferimento à luz da norma do CIRC invocada pelo recorrente.

Processo n.º 169/14-30.
 Recorrente: A....., Lda.
 Recorrida: Fazenda Pública.
 Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto

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

1. A....., LDA., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente o recurso contencioso que deduzira contra o acto de indeferimento do seu pedido de enquadramento no regime geral de tributação em sede de IRC, proferido pelo Subdirector-Geral dos Impostos em 17 de Dezembro de 2002.

1.1. As alegações de recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

1. Com o seu requerimento de 16.09.2002, a recorrente pretendeu que a administração tributária agisse no sentido de emendar, alterar, corrigir, rever uma situação de flagrante injustiça, desproporção e prejuízo, caracterizada por uma tributação desmesurada, inadmissível e manifestamente excessiva, decorrente da mera aplicação formal do regime tributário simplificado.

2. A injustiça, desproporção e lesão patrimonial da recorrente agravaram-se pela ausência de indicadores de base técnico-científica, da responsabilidade do próprio Estado e que implicariam uma indispensável rectificação de desproporções, determinando as mais fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário, nos termos dos n.ºs 1 e 3, *in fine*, do art. 100º do CPPT, analogicamente aplicável.

3. Considerando o dever de pronúncia que o art. 56º da LGT faz impender sobre a administração tributária, o despacho impugnado podia e devia ter acolhido a pretensão da recorrente.

4. A administração tributária cumpriria deste modo com o seu dever constitucional e legal de actuação segundo os princípios da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (CRP, 266º, n.º 2, e CPA, arts. 5º, 6º e 6º A).

5. Os n.ºs 1 e 7 do artigo 53º do CIRC (na redacção vigente à data dos factos) são inconstitucionais por violação de tais princípios, quando interpretados no sentido de que fariam depender a medida do tributo do mero exercício de uma mera opção formal, a exercer em certo prazo, ultrapassado o qual nada mais restaria ao particular a não ser arcar com os efeitos de uma grosseiríssima injustiça.

6. Ao contrário do que sustenta a douta sentença recorrida, os vícios apontados na p.i. são próprios do despacho impugnado.

7. Restringindo o despacho impugnado a um mero indeferimento de aplicação do regime geral de tributação, a decisão de que se recorre não teve em conta o dever de pronúncia decorrente para a autoridade tributária do disposto no art. 56º da LGT, em conjugação com o dever de, na apreciação e decisão do que lhe havia sido requerido, a administração tributária actuar segundo os princípios constitucionais da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

8. A sentença recorrida não efectuou uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos em causa.

9. A sentença recorrida violou o art. 56º da LGT, os n.ºs 1 e 3, *in fine*, do art. 100º do CPPT e ainda os deveres da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, consagrados pelo n.º 2 do art. 266º da CRP e pelos arts. 5º, 6º e 6º-A do CPA.

10. A sentença recorrida deve ser revogada e o despacho impugnado ser declarado nulo, ou anulado, por forma a que a administração tributária profira novo despacho de apreciação e decisão do requerimento de 16.09.2002.

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

A - O artigo 53º do CIRC (na redacção vigente após alterações ao sistema fiscal introduzidas pela Lei 30-G/2000 de 29/12) faz depender o enquadramento fiscal de acordo com o volume total dos proveitos do exercício anterior.

B - Tendo a ora recorrente declarado em 2000 um volume total anual de proveitos de 98 696,87 euros, bastante inferior ao volume de 149 639, 37 euros previsto no n.º 1 do artigo 53º do CIRC, tinha que, para não ser enquadrada no regime simplificado, ter feito a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, até 30/07/2001.

C - Não tendo feito tal opção, ficou automaticamente enquadrada no regime simplificado, por um período mínimo de três anos.

D - Sendo certo que o Código do IRC prevê que o apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica, também dispõe que os mesmos sejam utilizados à medida que venham a ser aprovados e que, na sua ausência, o lucro tributável seja calculado por aplicação dos coeficientes 0,20 e 0,45 ao valor das vendas e de produtos ou ao valor dos restantes proveitos, respetivamente.

E - Portanto, a lei previu, sem exceções, que enquanto não fossem fixados os critérios técnico-científicos, se aplicariam os coeficientes previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 53º do CIRC.

F - Foi essa situação que o próprio sujeito passivo aceitou, através da entrega de declaração de autoliquidação, sendo que a Administração Tributária aplicou, liquidando o IRC devido e confirmou, recusando, em 12/122002, a opção, extemporânea, do sujeito passivo pelo regime geral e a restituição da importância paga.

G - O termo do prazo para pagamento voluntário foi em 31/05/2002.

H - Em 16/09/2002, aquando da entrega de uma exposição contestando o enquadramento no regime simplificado e apresentação do pedido de autorização, a título excecional, para opção pelo regime geral, não só estava há muito esgotado o prazo de opção pelo regime de tributação, como também se encontravam decorridos os prazos de impugnação de liquidação e/ou reclamação.

I - O despacho recorrido, de 17/12/2002, limitou-se a aplicar a lei e não poderia ter tido outro conteúdo senão o do indeferimento.

J - Encontrando-se a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade, não poderia nunca discricionariamente recusar-se a aplicar uma norma legal ou invocar uma decisão de exceção sobre o presente caso.

K - E isto porque o pedido de sujeição ao regime geral foi formulado pela recorrente fora do prazo legalmente estabelecido, tendo a Administração Tributária, em cumprimento do artigo 56º da Lei Geral Tributária, analisado, pronunciado, decidido, a exposição efetuada pela recorrente, aplicando o Código do IRC, com as alterações decorrentes de uma lei da Assembleia da República (Lei n.º 30-G/2000 de 29/12).

L - O despacho impugnado não violou os princípios da boa-fé, nem da justiça, nem qualquer outro invocado pela recorrente, pois que este limitou-se a aplicar a lei na altura vigente, a qual não previa qualquer regime de exceção para situações como *in casu*.

M - Situação esta que consistiu no pedido, por parte da recorrente, da sujeição ao regime geral, fora do prazo previsto no artigo 53º, n.º 7, alínea b) do CIRC, com a prorrogação vigente em 2001.

N - Pelo que o despacho impugnado pela recorrente, que recusa o pedido de aplicação do regime simplificado, por esta formulado em 16/09/2002, relativamente ao exercício de 2001, não padece de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte argumentação:

«A Recorrente não põe em causa a fundamentação da sentença recorrida sobre a legalidade do despacho de indeferimento sindicado, o que desde logo revela que o recurso está votado ao insucesso. O que a Recorrente censura à sentença recorrida é o facto de não ter considerado o pretensão de pronúncia da administração tributária sobre a alegada desproporção e injustiça que resultava da aplicação do regime simplificado.

Como a própria Recorrente tem que reconhecer, o STA já se pronunciou neste processo (acórdão de fls. 155 e segs.) no sentido de que o objecto do recurso contencioso por si interposto é a legalidade do despacho de indeferimento do Senhor subdirector-geral dos impostos de 17/12/2002 sobre a aplicação do regime geral de tributação no exercício de 2001 por si petitionado e não a revisão do acto tributário.

Ora, o que a Recorrente pretendia que tivesse sido acolhido na sentença recorrida é exactamente aquilo que no acórdão do STA de fls. 158 e segs. se censurou ao tribunal de 1ª instância.

Com efeito, tendo o recurso contencioso por objecto a legalidade da decisão da administração tributária sobre qual dos regimes de tributação era o aplicável, não podia a Mma. Juiz “a quo” apreciar essa questão à luz da legalidade do acto tributário, como se de um pedido de revisão do acto tributário se tratasse.

Atento que a invocada violação dos princípios da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé por parte da administração tributária assentam nesse juízo, o recurso está necessariamente votado ao insucesso.».

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

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

A) No exercício de 2001, a RECORRENTE, A....., LDA, com o NIF, obteve € 5.070.583,22 de proveitos, provenientes de “vendas e prestações de serviços”, apurando um resultado corrente de € 9.607,72 e um resultando extraordinário de € 9.975,96, e um resultado líquido de € 250,24. - cf. doc. 4, junto pela Recorrente, Relatório e Contas de 2001 e acta da respectiva aprovação, de fls. 22 a 40 (valores constantes do mapa de fls. 37)

B) Em 16 de Setembro de 2002, a RECORRENTE enviou ao Director de Finanças de Angra do Heroísmo, uma exposição, descrevendo os antecedentes da empresa e da sua actividade, desde Novembro de 2000, solicitando que “seja excepcionalmente considerado que a Tributação pelo Regime Simplificado atribuído à A....., Lda, seja considerada nula, sendo abrangida pelo Regime Geral conforme o n.º 7 do Art.º 53º do CIRC”, e pedindo igualmente que seja decretada a anulação e a subsequente devolução da importância paga. — cf. doc. 1, Junto pela Recorrente – exposição, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, de fls. 11 a 13

C) Por despacho de 17 de Dezembro de 2002, o pedido descrito na alínea anterior foi indeferido, com a seguinte fundamentação:

“II-INFORMAÇÃO DA D. FINANÇAS

(...) Face ao volume de negócios apresentado no exercício de 2000, o sujeito passivo se pretendesse ficar abrangido pelo regime geral de determinação do lucro tributável teria de ter formalizado em tempo (30 de Junho no caso em apreço) a opção prevista no n.º 7 do artigo 53º do CIRC.

Assim sendo, só a título excepcional poderá ser atendida a pretensão da requerente que exerce uma actividade cujas margens de comercialização ficam muito aquém do coeficiente previsto no n.º 4 do art.º 53º do CIRC e que, por esse facto, se sente prejudicado pela ausência de indicadores de base técnica-científica referidos na aludida norma.

III- PARECER

De harmonia com o disposto no art.º 53 do CIRC, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificando os demais pressupostos, em conformidade com o volume total anual dos proveitos do exercício anterior.

A sociedade em questão declarou no exercício de 2000 um volume total anual de proveitos de 98 696,87 euros, logo, o volume total obtido ficou aquém do limite estipulado para o enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável (149.637,37 euros). Assim, pelos valores declarados pela sociedade, a mesma ficou enquadrada no regime simplificado de determinação do lucro tributável.

No entanto, a sociedade deveria ter feito, através da declaração de alterações, a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, até 30 de Julho de 2001.

Contudo, não se verificando a opção pelo referido limite, a sociedade está, automaticamente, enquadrada no regime simplificado.

IV CONCLUSÃO

(...) Verificando-se que o volume de proveitos do exercício anterior declarado pela sociedade foi de 98.696,87 euros, e não tendo a mesma feito a opção pelo regime geral, está a sociedade automaticamente enquadrada no regime simplificado e manter-se-á, verificados os respectivos pressupostos, pelo período mínimo de três exercícios.

Nestes termos, o pedido formulado pelo sujeito passivo não merece deferimento” — cf. Doc. 2, junto pela Recorrente, Ofício n.º 112, de 7 de Janeiro de 2003, e informação exposição cujo teor se dá por integralmente reproduzido, de fls. 11 a 13

D) Em 13 de Setembro de 2002 a RECORRENTE pagou € 202.936,64, referente ao IRC do exercício de 2001 – cf. doc. 3, junto pela Recorrente, Modelo 44 n.º 44427407951, guia de autoliquidação e cheque n.º 5834923918, sacado sobre o BES, de fls. 19 a 21

E) Em 22 de Janeiro de 2003 deu entrada na Direcção de Finanças de Angra do Heroísmo a petição inicial que instruí o presente processo – cf. carimbo e nota manuscrita, aposto a fls. 1

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente o recurso contencioso que a ora Recorrente instaurou contra o acto de indeferimento do pedido que dirigiu, em 16/09/2002, ao Senhor Director de Finanças de Angra do Heroísmo, no sentido de que, excepcionalmente, fosse considerada nula a sua tributação em IRC pelo regime simplificado relativamente ao exercício de 2001, e que, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 53º do CIRC, tal período fosse abrangido pelo Regime Geral de Tributação, sendo-lhe restituído, por consequência, o imposto que pagou por via da aplicação do regime simplificado. Pedido que tinha por fundamento a injustiça e a desproporção da tributação que resultou da aplicação desse regime, designadamente pela ausência de indicadores de base técnico científica, pese embora o indeferimento do pedido se tenha essencialmente alicerçado na extemporaneidade da pretensão de alteração do regime de tributação face à regra contida no art. 53º, n.º 7, do CIRC.

No recurso contencioso que interpôs, a Recorrente pediu que o acto de indeferimento fosse declarado nulo ou anulado por violação do disposto no art. 100º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, e dos princípios da proporcionalidade, da boa-fé e da justiça, bem como pela inaplicabilidade do n.º 7 do art. 53º do CIRC, dada a inconstitucionalidade da injunção que resulta da conjugação dos n.ºs 1 e 7 da referida norma do CIRC.

Por sentença proferida em 18/08/2003, o tribunal da 1ª instância julgou que, estando em causa um recurso contencioso de acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa, ele tinha de proceder, porquanto «*ao limitar-se a apreciar a questão como simples pedido de opção pelo regime geral (que indeferiu por extemporâneo) não se pronunciou sobre o que lhe havia sido requerido, violando o princípio da decisão previsto no artº 56 da LGT*».

Todavia, no recurso interposto pela Fazenda Pública, o STA⁽¹⁾ revogou essa sentença e ordenou nova pronúncia pelo tribunal “a quo” que se objectivasse na apreciação do efectivo acto recorrido, enquanto despacho que indeferiu, por extemporâneo, o pedido de sujeição ao regime geral de tributação.

Foi, pois, neste enquadramento que surge a sentença ora recorrida, através da qual o recurso contencioso foi julgado improcedente com a seguinte argumentação:

«Na tese da RECORRENTE, o despacho sindicado enferma dos seguintes vícios, que enuncia subsidiariamente:

a) Violação do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 100.º do CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário], porquanto o IRC apurado por aplicação do regime simplificado, na ausência dos indicadores de base técnico-científica, previstos no n.º 3 do artigo 53.º do Código do IRC, no valor de € 202.938,64, ser superior à própria margem bruta do exercício (€ 186.435,10), apurada pelo respectivo relatório e contas, acrescendo o facto de o IRC apurado pelo regime geral ser de apenas € 118. (...)

b) Violação do princípio da proporcionalidade, previsto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP [Constituição da República Portuguesa], pelo n.º 2 do artigo 5.º do CPA [Código do Procedimento Administrativo], pelo artigo 55.º da LGT [Lei Geral Tributária] e pelo artigo 46.º do CPPT;

c) Violação do princípio da boa-fé, previsto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e no artigo 6.º-A CPA;

d) Violação do princípio da justiça, previsto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, no artigo 6.º CPA e no artigo 55.º da LGT, porquanto tal princípio “manda que a Administração atenda, não apenas à justiça formal, mas também sobretudo à justiça material do caso concreto”, acrescentando que, ao negar a sua pretensão, “o despacho impugnado desatendeu ao resultado - desmesurado, inadmissível, sem fundamento justo - da tributação em causa”.

Peticona ainda a desaplicação dos n.ºs 1 e 7 do art. 53.º do CIRC ao caso dos autos, invocando a sua inconstitucionalidade por violação dos princípios jurídicos da proporcionalidade, da boa-fé e da justiça. [...]

E da enunciação dos vícios acima exposta, forçoso será concluir que nos presentes autos, a RECORRENTE insurge-se, quase exclusivamente, contra a liquidação, usando o despacho sindicado como uma via para atacar o acto final.

Vejamos.

É ao acto de liquidação que pretendia que fosse aplicado o artigo 100.º do CPPT, anulando-o por dúvidas sobre a quantificação do facto tributário. Vício que não poderá proceder, nem tão pouco ser apreciado, por não ser o acto de liquidação o objecto dos presentes autos.

É o acto de liquidação que, alegadamente, enferma de desproporcionalidade, questão que pelas razões já sobejamente descritas, não poderá ser apreciada no presente processo.

E pese embora a invocação dos princípios da boa-fé e da justiça, também venham invocados relativamente ao acto de liquidação, veremos se os mesmos foram violados pelo despacho sindicado.

E para apreciar a questão decidenda teremos de convocar o disposto no artigo 53.º do Código do IRC, na redacção vigente em 2001 e 2002. [...]

A partir de 8 de Julho de 2001, os n.ºs 1 e 7 deste artigo, passaram a ter a redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que determinava: [...]

E [a Recorrente] apenas quando, em 2002, constatou que o IRC a pagar assumia um valor, alegadamente, excessivo, procurou reagir, contestando o normativo legal em vigor.

Porém, sem razão, porquanto, como bem explica o despacho impugnado, a RECORRENTE deveria ter formulado uma opção que não formulou. A liquidação cuja desproporção vem igualmente alegada (embora como vimos, não constitua objecto dos presentes autos), mais não é, do que o resultado da aplicação das normas vigentes à data ao resultado do exercício da RECORRENTE.

Refira-se que a ADMINISTRAÇÃO FISCAL não tem o poder de discricionariamente fazer a aplicação excepcional de qualquer regime, porquanto a sua atuação se encontra também vinculada ao princípio da legalidade.

Ora, não existindo qualquer norma que permitisse à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA decidir a situação exposta pela RECORRENTE à luz das especificidades do caso concreto e, sobre o mesmo, proferir uma decisão de exceção, o despacho sindicado, não poderia ter tido outro sentido.

E assim decidindo, não violou nem os princípios da boa-fé, nem da justiça, porquanto, a decisão em apreço se limitou a aplicar a lei, dentro dos limites que a mesma conferia ao autor do acto. Ora, se o pedido de sujeição ao regime geral foi formulado fora do prazo previsto na alínea b) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC, com a prorrogação vigente em 2001, e não prevendo a lei qualquer regime que permita à ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA uma decisão a título de exceção e/ou uma apreciação casuística (como se verifica relativamente a outras questões, mesmo em sede de IRC), a decisão sindicada não poderia ter outro sentido.

E a tal conclusão não obsta o facto de, à data dos factos, não existirem os indicadores de base técnico-científica que poderiam aproximar a percentagem relevante para efeitos de regime simplificado da margem bruta apurada pela RECORRENTE, porque a própria norma enuncia um regime transitório, que vigoraria até à aprovação de tais indicadores (os quais, aliás, nunca vieram a ser aprovados).

Assim sendo, seria com base no coeficiente previsto no n.º 4 da norma em análise que as empresas que se encontrassem enquadradas no regime simplificado, por força do volume de negócios referente a 2000, teria de aferir da pertinência de efectuar, ou não, a opção pelo regime geral.

Não o fazendo, precludia o direito de verem o seu lucro tributável apurado com base na contabilidade organizada, por aplicação do regime geral.

Refira-se a final que o Tribunal não ignora as situações indesejáveis geradas pela aplicação do novo regime, justamente devido ao facto de muitos sujeitos passivos terem deixado precluir o direito de opção pela sujeição ao regime geral.

Contudo, nessas situações haveria que reagir, nos prazos e pelos meios próprios, contra a auto-liquidação de IRC de 2001, apurada pelos sujeitos passivos até final de Maio de 2002, incluindo, mediante pedido de revisão oficiosa, com fundamento na desproporcionalidade e manifesta injustiça da liquidação obtida por aplicação do regime simplificado, nos termos do artigo 78º da LGT, conforme consta do acórdão do SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO supra citado. Porém, não foi essa a opção da RECORRENTE que preferiu seguir a via que conduziu ao despacho sindicado.

Uma nota final para apreciar o pedido de desaplicação dos n.ºs 1 e 7 do art. 53º do CIRC ao caso dos autos, invocando a sua inconstitucionalidade por violação dos princípios jurídicos da proporcionalidade, da boa-fé e da justiça. Por tudo quanto acima ficou dito, a aplicação das referidas normas não viola qualquer dos princípios acima referidos, porquanto as mesmas contemplam um regime opcional, que permite ao sujeito passivo optar, conscientemente, comparando estimativas de resultados apurados mediante aplicação de um e do outro método, com transparência e segurança. Se os resultados da sua má opção (ainda que por omissão), conduzem a uma tributação excessiva e injusta, tal excesso não pode imputar-se a qualquer inconstitucionalidade da lei, mas tão somente à inércia do contribuinte.

Por tudo quanto acima fica exposto, concluímos que o acto sindicado, que recusa o pedido de aplicação do regime simplificado, formulado em 16 de Setembro de 2002, ao exercício de 2001, não padece de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, nos seus precisos termos.».

A Recorrente não se conforma com esta decisão, que acusa de padecer de erro de julgamento, por violação dos artigos 56º da LGT e 100º, n.ºs 1 e 3 do CPPT, e violação dos princípios da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, consagrados no n.º 2 do artigo 266º da CRP, e nos artigos 5º, 6º e 6º-A, do CPA, na medida em que se limitou a apreciar o acto de indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação e a afirmar a aplicação do artigo 53º, n.ºs 1 e 7, do CIRC, desconsiderando que sobre a Administração Tributária (AT) impendia o dever de pronúncia sobre a questão da desproporção e da injustiça da tributação em si, bem como o dever de deferir o pedido em obediência aos princípios da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, e da boa-fé, por o seu prejuízo ter sido agravado pela ausência de indicadores de base técnico-científica e haver fundadas dúvidas sobre a quantificação do facto tributário.

A questão que se coloca neste recurso é, assim, a de saber se a sentença recorrida, ao sindicarem o despacho recorrido enquanto mero acto de indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação, violou o artigo 56º da LGT e o artigo 100º, n.ºs 1 e 3 do CPPT, bem como os princípios da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, consagrados pelo n.º 2 do artigo 266º da CRP, e pelos artigos 5º, 6º e 6º-A, do CPA.

Vejamos.

Importa recordar que o tribunal *a quo*, por decisão proferida em 18/08/2003, julgara o presente recurso contencioso procedente, anulando o acto recorrido, mas tal decisão foi revogada pelo STA com a seguinte fundamentação:

«O que a recorrida pretende, com efeito, e tão só, é a aplicação do regime geral de tributação e não do regime de tributação simplificado.

Em momento algum a ora recorrida pretende a revisão do acto tributário de liquidação. (...)

O que a recorrida questiona é que se lhe aplique o regime geral de tributação e não do regime simplificado de determinação do lucro tributável, por isso que, na sua óptica, a aplicação deste regime será desproporcionada, e gravemente lesiva da sua fazenda.

A autoridade tributária, ora recorrente, indeferiu-lhe tal pretensão, com fundamento primacial na sua extemporaneidade.

E é desse despacho que a recorrida interpôs recurso contencioso.

Pois bem.

É sobre esse tribunal que o tribunal é solicitado a emitir pronúncia.

Não como vimos na perspectiva da revisão do acto tributário, que a recorrida não peticionou, mas sim na perspectiva daquele outro acto que lhe indeferiu a sua pretensão de se submeter ao regime geral de tributação.

(...)

O Mmo. Juiz haverá assim de apreciar o recurso para si interposto. Não na óptica de um pedido de revisão de acto tributário, mas antes na perspectiva de um recurso contencioso que teve como escopo o indeferimento da sua pretensão de aplicação do regime geral de tributação. Ou seja: deve apreciar a pretensão que lhe foi formulada pela então recorrente, ora recorrida, na perspectiva do art. 53º do CIRC, e nomeadamente do seu n.º 7.».

Em face do assim decidido pelo STA, é inequívoco que os limites de apreciação do tribunal *a quo* ficaram perfeitamente balizados, quer no que toca ao conteúdo da pretensão, quer no que se refere ao enquadramento jurídico da questão colocada. Com efeito, tendo o STA, em sede de recurso jurisdicional interposto da sentença da 1ª instância, definido que o objecto do processo (recurso contencioso) é o acto de indeferimento do pedido dirigido à AT de aplicação do regime geral de tributação, determinando, por isso, que a legalidade desse acto fosse apreciada «*na perspectiva do art. 53º do CIRC, e nomeadamente do seu n.º 7*», mais não restava ao tribunal recorrido do que circunscrever o objecto da acção à apreciação desse despacho enquanto acto de indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação, e em face da referida norma do CIRC.

E foi isto que, como se lhe impunha⁽²⁾, o tribunal *a quo* fez, aferindo da legalidade do despacho recorrido perante a disciplina contida no artigo 53º do CIRC e perante a invocada inconstitucionalidade dos n.ºs 1 e 7 desse preceito legal. É que as demais questões, atinentes às dúvidas na quantificação do facto tributário e à desproporcionalidade da tributação em IRC suscitadas pela Recorrente, respeitam unicamente à liquidação de imposto em si, e são, por conseguinte, alheias ao acto recorrido, que, como se viu, se circunscreve ao indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação.

Assim sendo, é patente que nem ocorre qualquer violação do artigo 56º da LGT, nem o percurso cognitivo seguido na sentença padece dos vícios que a Recorrente lhe aponta e que alicerça, exclusivamente, na tese de que no requerimento de 16/9/2002 peticionara a correcção de uma tributação em IRC que teve por injusta e desproporcionada, tese que persiste em defender apesar de inelutavelmente afastada pelo STA, como se explicou.

Por outro lado, das conclusões das alegações de recurso não se evidencia qualquer crítica ao julgamento do tribunal “*a quo*” no que toca à legalidade do indeferimento do pedido de aplicação do regime geral de tributação, particularmente pela sua extemporaneidade, nem quanto à constitucionalidade dos n.ºs 1 e 7 do artigo 53º do CIRC. Aliás, no que toca à julgada constitucionalidade, a Recorrente limita-se, na conclusão 5ª, a enunciar, de forma tautológica, a sua tese, sem questionar a concreta apreciação que a matéria mereceu na sentença, não esboçando qualquer esforço argumentativo tendente a demonstrar o desacerto ou erro de julgamento cometido.

Ora, como se sabe, o recurso jurisdicional não se destina, sem mais, a levar os juízes do tribunal “*ad quem*” a proferir uma nova decisão sobre as questões analisadas e decididas em 1ª instância. O recorrente tem, antes de mais nada, que demonstrar que a decisão recorrida está errada, e só depois da alegação e reconhecimento desse erro pode o tribunal de recurso substituir-se ao tribunal recorrido e decidir de novo a questão.

Neste contexto, o presente recurso jurisdicional está votado ao insucesso, sendo de manter a sentença recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Francisco Rothes*.

⁽¹⁾ Acórdão do STA, proferido em 20/4/2004, no processo n.º 1869/03.

⁽²⁾ Cfr. artigo 152º, n.º 1, do CPC.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Retenção na fonte. Substituído. Impugnação. Prazo.

Sumário:

De harmonia com o que dispõem os n.ºs. 3 e 4 do artigo 132º do CPPT, o substituído que quiser impugnar a retenção de imposto na fonte a título definitivo dispõe do prazo de dois anos a contar do final do ano em que ocorreu a retenção para apresentar a necessária reclamação graciosa.

Processo n.º 403/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso jurisdicional da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., com sede nos Países Baixos, deduziu contra o acto de indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa que apresentara, nos termos do artigo 132º, n.º 4, do CPPT, contra a retenção na fonte de IRC sobre dividendos que lhe foram distribuídos.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

I - A Recorrida é uma entidade não residente, com sede nos Países Baixos, que em 19 de Maio de 2007 adquiriu títulos de dívida pública, conforme o Decreto-Lei n.º 193/2005, de 07 de Novembro de 2005 - Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos da Dívida.

II - Da aquisição de tais títulos auferiu dividendos por parte do Banco B....., S.A., actuando este último enquanto intermediário financeiro, tendo esta entidade procedido a retenção na fonte com efeitos liberatórios à taxa de 20%.

III - O valor retido foi efectivamente entregue nos Cofres do Estado em 20 de Julho de 2007.

IV - Por ser uma entidade não residente, e como tal, isenta nos termos da lei, apresentou reclamação graciosa, com vista a anulação do valor retido e ao seu consequente reembolso, em 13 de Novembro de 2009.

V - Sobre a reclamação graciosa apresentada foi proferido despacho, com fundamento em ex-temporaneidade.

VI - A Fazenda Pública encontra-se inconformada com a sentença proferida pelo Mmº Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa-1ª UO, na parte em que considera que o prazo de dois anos para reclamar graciosamente, constante da norma legal aplicável no caso (art. 132º do CPPT), se inicia no termo do ano em que a retenção se efectivou.

VII - Assim, entende a Fazenda Pública que o início do prazo de dois anos expresso na referida norma legal se aplica ao substituto e não ao substituído.

VIII - Entende a Fazenda Pública que, efectivamente, o n.º 4 do art.º 132º do CPPT determina que o disposto no n.º 3 aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

IX - Ora, o predito n.º 3 está directamente legado ao que é determinado no n.º 2 do mesmo preceito legal.

X - Sendo que o n.º 2 determina que o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido e depois o n.º 3 vem dizer que caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.

XI - Ora, esta forma de contagem do prazo apenas pode ter aplicabilidade para as situações de entrega de imposto em montante superior ao da retenção na fonte por parte do substituto tributário, uma vez que só o substituto tributário é que poderá vir a ter mais entregas de imposto da mesma natureza.

XII - Ou seja, não pode o substituído usufruir de uma regra específica quando esta cabe unicamente na esfera jurídica do substituto.

XIII - Efectivamente, quanto ao substituído, importa considerar duas situações distintas:

a) Se o imposto tem natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, deverá ser objecto de englobamento e, como tal, efectuado o acerto no final aquando da liquidação da sua declaração.

b) Se o imposto tiver a natureza de pagamento definitivo, não se coloca aqui a possibilidade de posteriores entregas. Ou seja, logo que ocorre o facto tributário consuma-se a impossibilidade de dedução do imposto, passando a sua recuperação a ser possível apenas através do processo de reclamação graciosa ou da impugnação judicial.

XIV - Assim sendo, não pode considerar-se que o prazo para apresentar o processo de reclamação graciosa previsto no n.º 4 do art.º 132º do CPPT apenas se começa a contar a partir do final do ano em que ocorre o facto tributário, mas sim a partir do momento em que se torna impossível a sua dedução, ou seja, a partir da data em que ocorre o facto tributário.

XV - No caso sub iudice, estamos perante uma situação de retenção indevida com natureza de pagamento definitivo do imposto.

XVI - Entende-se que nestas situações é o próprio acto de retenção que, tendo a natureza de pagamento definitivo, não está sujeito a qualquer outro ajuste, daí que não possa vir a ser objecto de qualquer acerto posterior à sua prática.

XVII - Assim, sendo, a contagem do prazo para se poder por em causa a validade deste acto de retenção indevida começa a contar desde o momento da consumação do acto de retenção, pois só assim entendido se cumprirá os ditames legais do art.º 132º em consonância com os princípios legais e constitucionais subjacentes.

XVIII - Assim, a douda sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, é convencimento da Fazenda Pública que incorreu em erro de julgamento.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações que terminou com o seguinte quadro conclusivo:

1 - Nos termos do disposto no art.º 280º, n.º 1, do CPPT, “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

2 - No caso do presente recurso, a matéria é exclusivamente de direito, pelo que o Tribunal competente para apreciar o recurso é a Secção do Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo.

Sem prescindir e por mera cautela de patrocínio,

2 - A argumentação apresentada pela Recorrente assentou na ideia de que a reclamação graciosa terá que ter sido apresentada no prazo de dois anos a contar da data da retenção na fonte de imposto, ou seja até 18 de julho de 2009 (uma vez que a retenção foi efetuada em 18 de julho de 2007).

3 - Nos termos da lei e no entendimento do Tribunal a quo, o referido prazo de dois anos conta-se não da data da retenção, mas do termo do ano do pagamento indevido, ou seja, conta-se a partir de 31 de Dezembro 2006 e, portanto, terminava em 31 de Dezembro de 2008.

4 - É isso que decorre expressamente do art.º 9, n.º 3, do Dec.Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro.

5 - Nos termos dessa disposição, “*decorrido o prazo referido no n.º 1 [de 90 dias - o chamado quick refund], o pedido de reembolso do imposto indevidamente retido deve ser efectuado nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

6 - No que respeita ao caso de retenção na fonte dos presentes autos, é aplicável o art.º 132º do CPPT.

7 - Dispõe o n.º 4 do art.º 132º o seguinte: “*O disposto no número anterior [isto é, no n.º 3] aplica-se à impugnação pelo substituído [no caso, a ora Recorrida] da retenção que lhe [a ela, substituída, ora Recorrida] tiver sido efectuada, salvo quanto a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final [o que não se verifica no presente caso, uma vez que a retenção na fonte em causa teria carácter definitivo]*”.

8 - Ou seja, o n.º 3 do art.º 132º aplica-se à impugnação, pela ora Impugnante, da retenção que lhe foi efetuada pelo substituto tributário.

9 - Nos termos do n.º 3 do art.º 132º do CPPT, “[c]aso não seja possível a correcção referida no número anterior [isto é, no n.º 2], o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele [isto é, no n.º 2] referido”.

10 - Qual é então o prazo (e como se conta) para que o substituto que quiser impugnar apresente reclamação graciosa?

11 - O prazo é de 2 anos e conta-se do termo do prazo referido no n.º 2.

12 - O único prazo referido no n.º 2 é o termo do ano do pagamento indevido.

13 - O substituído que quiser impugnar a retenção na fonte tem que previamente reclamar. Porque, por força do n.º 4 do artº 132º, o n.º 3 se aplica à impugnação pelo substituído.

14 - Tem que o fazer no prazo de dois anos, porque isso resulta do n.º 3 do art. 132º, aplicável *ex vi* do n.º 4.

15 - Dois anos a contar do termo do prazo referido no n.º 2, ou seja, a contar do termo do ano do pagamento indevido, porque é isso que resulta, sem margem para qualquer dúvida, do n.º 2 do art.º 132º, aplicável por força do n.º 3 que, por sua vez, é aplicável por força do n.º 4.

16 - Estamos claramente perante uma norma remissiva designada como “remissão à segunda potência”.

17 - Resulta assim cristalino da aplicação da lei que o prazo para apresentação da reclamação é de dois anos a contar do termo do prazo previsto no n.º 2 do art. 132º do CPPT, isto é, de dois anos a contar do termo do ano do pagamento indevido. No caso, dois anos a contar do final de 2007, isto é, 31 de Dezembro de 2009.

18 - A reclamação foi apresentada a 12 de novembro de 2009, pelo que não pode deixar de ser considerada tempestiva.

19 - Qualquer outra solução constituiria uma violação de elementares princípios de interpretação e aplicação da lei fiscal que, aliás, conforme resulta do art.º 11º da Lei Geral Tributária, deve ser feita com observação das regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

20 - A interpretação feita pela Recorrente é, salvo o devido respeito, *contra legem* e, por isso, inadmissível.

21 - Pelo que, o ato de indeferimento da reclamação graciosa, com base na sua alegada intempestividade, é ilegal.

1.3. O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte argumentação:

«No caso em análise está em causa aferir da tempestividade da dedução de reclamação graciosa, por banda do substituído, de retenção a título definitivo. [...]

Nos termos e condições referidas do n.º 2 do artigo 132º do CPPT o substituído pode reclamar graciosamente no prazo de 2 anos a contar do termo do ano em que foi efectuada a retenção (Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª edição, 2011, II volume, página 418, Jorge Lopes de Sousa).

Ora, de acordo com o estatuído no n.º 4 mesmo artigo 132.º do CPPT, nos casos em que a retenção na fonte é efectuada a título definitivo, é aplicável à impugnação por parte do substituído o mesmo regime de impugnação previsto para o substituído, nomeadamente, o prazo de dois anos para deduzir reclamação graciosa, contados do termo do ano em que foi feita a retenção (Obra citada, página 421).

A interpretação que a recorrente faz não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, sendo, como tal, ilegal (artigo 9º/2 do CC).

Na verdade, do artigo 132º do CPPT resulta claro que o prazo de dois anos para o substituído deduzir reclamação graciosa se conta do termo do ano em que foi feita a retenção e não a partir da data em que foi feita a retenção.

Ora, como resulta dos autos, a retenção foi feita em 18 de Julho de 2007, pelo que o prazo de dois anos se conta a partir de 1 de Janeiro de 2008.

Uma vez que a reclamação graciosa foi deduzida em 13 de Novembro de 2009, foi, manifestamente, deduzida em tempo.»

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

2. Da sentença recorrida constam como provados os seguintes factos:

1. A Impugnante, A....., com sede em, em [.....] Amsterdão, Países Baixos, adquiriu a 19 de maio de 2007 € 1.570.000.000 em títulos da dívida a que se refere o Decreto-Lei 193/2005 de 7 de novembro – Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos da Dívida – nomeadamente identificados por ISIN PTOTE10E0019.

2. Desses títulos recebeu dividendos de € 686.875, em 18 de junho de 2007, mas, ao prestar-lhos, o Banco B....., S.A., atuando como intermediário financeiro, aparentemente por deficiente informação acerca da sua isenção — pois que esses rendimentos deviam estar isentos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, nos termos daquele diploma legal — reteve deles a título de retenção na fonte com efeitos liberatórios, 20%, o que representou € 137.375, com a finalidade os entregar ao Fisco àquele título, como veio a fazer, com outras quantias retidas, entregando-os a 20 de julho de 2007, pela guia n.º 80139128913.

3. Discordando de tal retenção, dado aquele regime legal e por ser sociedade de direito holandês sediada na indicada morada, em Amsterdão, não residente em Portugal, portanto, e por ser a beneficiária daqueles rendimentos, a Impugnante apresentou a 13 de novembro de 2009 reclamação graciosa daquele ato, com vista à sua anulação e ao consequente reembolso daquela importância, bem como de outras mais, retidas sob igual circunstancialismo.

4. Esse procedimento, após algumas vicissitudes, viria a ter despacho de indeferimento de 31 de outubro de 2011, da Exma. Sr.ª Diretora de Finanças Adjunta de Lisboa, com fundamento em extemporaneidade da própria reclamação graciosa.

5. Em sua fundamentação é invocado o projeto de decisão que havia sido elaborado, que, em suma, conclui que a retenção na fonte a título definitivo, sob taxa liberatória, como aquela, por remissão do disposto no art. 9º n.º 3 do mencionado Decreto-Lei, nos termos do art. 132º do CPPT, é passível de ser objeto de reclamação graciosa pelo próprio substituído no prazo de dois anos a contar do facto da retenção, não do ano em que esta se processou, porque [ou há lugar a englobamento e aí o prazo de reação é o aplicável à própria liquidação do tributo, in casu não pertinente, ou] a retenção é a título de pagamento definitivo e, como tal, não há possibilidade de ulteriores entregas em que possa fazer-se dedução, pelo que a recuperação do imposto opera pela reclamação/impugnação e, assim, não pode considerar-se que o prazo comece a contar-se do termo do ano da retenção, mas da data em que ela se consuma, porque a retenção coincide, nestes casos, com a data em que a dedução é insuscetível de operar.

6. Notificada desse despacho a 9 de novembro de 2011, no dia 21 seguinte a Impugnante apresentou a petição na origem dos presentes autos.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade não residente A..... deduziu com vista à anulação da decisão, proferida pela Directora de Finanças Adjunta de Lisboa, de indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa que

apresentara, ao abrigo do art.º 132º, n.º 4, do CPPT, contra a retenção na fonte, a título definitivo, de IRC sobre dividendos que lhe foram distribuídos e que estavam isentos de tributação de acordo com a disciplina contida no Dec. Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro.

Tal impugnação teve por fundamento a ilegalidade da interpretação dada ao art.º 132º do CPPT pela Administração Tributária, porquanto, na tese da impugnante, o prazo de dois anos previsto nessa norma para deduzir a reclamação graciosa é contado a partir do termo do ano a que se reporta a retenção, e não, como afirma a Administração, a partir da data em que o substituto procedeu à entrega do montante retido na fonte.

O tribunal “a quo” deu razão à impugnante e anulou o despacho impugnado, determinando que, na sequência desta decisão que reconhece a tempestividade da reclamação, fosse conhecido o seu mérito se a tal nada mais obstar, alinhando a seguinte motivação:

«Como decorre das posições expressas por cada uma das partes, o regime da reclamação graciosa de atos de retenção na fonte por parte do substituído tributário, aqui a Impugnante, em que o mencionado Banco atuou como substituto tributário ao proceder a tal ato, processa-se nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, seja, do seu art. 132º, por expressa remissão do art. 9º n.º 3 do Decreto-Lei 193/2005 de 7 de novembro, além de certo lapso de tempo, como aqui ocorreu. [...]

Ora, se é certo que é como que residual a faculdade de o substituído impugnar a retenção na fonte que lhe é feita, certo é também que ela lhe é deferida, justamente, quando de outro modo não possa reagir a tal ato, através dos modos e nos termos gerais. E isso ocorre, precisamente, quando a função concreta da retenção na fonte é de pagamento do imposto a título definitivo. O que daí se segue é que é o mesmo prazo de dois anos, de que dispõe o substituto, aquele que é concedido ao substituído para exercer essa faculdade: eis o que resulta da remissão do art. 132º n.º 4 para o seu n.º 3.

Dito de outro modo, estando, como está, fora de hipótese a correção por dedução a que se refere o n.º 2, porque por sua natureza é privativa de quem na posição de substituto, a remissão para o n.º 3 feita pelo n.º 4, referida que é ao substituído, só pode ter o sentido de o por em igualdade de circunstâncias com o substituto — o que, como dito, apenas tem aplicação nos casos de retenção a título definitivo. E essa sintonia só é conseguida partindo, precisamente, de um mesmo dies a quo aplicável ao substituto: a impossibilidade de dedução pensada para este, a qual como dito ocorre no termo do ano da entrega excessiva em relação à retenção.

Deste modo, perante a identidade dos prazos de dois anos aqui em causa, para o exercício de uma faculdade com função análoga, possivelmente confluyente até, mas na titularidade de dois sujeitos distintos que atuam em posições também distintas, é concebida pelo regime instituído como correndo paralelamente para ambos, substituto e substituído, partindo do mesmo dies a quo, o termo do ano — pois que como dito o substituído nunca tem a possibilidade de dedução que cabe primeiramente cabe ao substituto — sendo as diferenciações feitas no despacho em causa, quanto ao início de cada desses prazos, destituídas de sentido a propósito do substituído, de resto sem suporte normativamente orientado, ou sistémico, muito menos com algum suporte literal.

Ora, tendo tal prazo instituído a favor da impugnante sido iniciado, em concreto, a 1 de janeiro de 2009, em 13 de novembro de 2009 ele ainda não se mostrava exaurido.

Em suma, o despacho é de anular por violação de lei, por erro na interpretação da norma em causa. E por isso o anulamos na contrariedade que exhibe em relação ao disposto no art. 132º n.º 3 ex vi do seu n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, devendo ser proferida decisão que, recebendo a reclamação graciosa por tempestiva, conheça do seu mérito, se a isso outras razões não obstarem.».

Inconformada com o decidido, vem a Fazenda Pública insistir que o prazo para apresentar a reclamação a que se refere o art.º 132º do CPPT se inicia em momentos diversos consoante o reclamante seja o *substituto* ou o *substituído*, advogando que, quanto a este, estando em causa a própria retenção e inexistindo outras entregas de imposto que permitam a dedução, o prazo começa a correr a partir do momento em que ocorre o facto tributário, que situa na data da entrega do imposto pelo substituto.

A questão que se coloca neste recurso é, assim, a de saber se o prazo de dois anos para o substituído apresentar a reclamação prevista no art.º 132º tem o seu início no termo do ano a que se reporta a retenção, ou antes, na data em que o substituto procedeu à entrega do imposto retido.

Vejamos.

O art.º 132º do CPPT sob a epígrafe *«Impugnação em caso de retenção na fonte»* faculta ao substituto a possibilidade de eliminar o erro consubstanciado na entrega de imposto superior ao que efectivamente reteve na fonte, e permite ao substituído reagir contra a própria retenção de imposto na fonte, como resulta, respectivamente, dos seus n.ºs. 1 e 4. O que quer dizer que, no caso do substituído, está em causa a devolução do próprio imposto na medida em que se mostre indevido, enquanto relativamente ao substituto do que se trata é de repor a diferença entre o imposto entregue e o que foi retido na medida em que aquele seja maior que este.

Por outro lado, o dito art.º 132º estabelece, no n.º 2, que a correcção do indicado erro do substituto se opera por desconto do excesso *«nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano*

do pagamento indevido» e determina, no n.º 3, que «Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.»

O que significa que o substituto pode corrigir o erro na entrega através do mecanismo previsto no n.º 2, ou, na impossibilidade de dele fazer uso, pode deduzir impugnação com o mesmo propósito. Ou seja, na impossibilidade de deduzir o excesso através do seu desconto nas entregas de imposto retido que vier a realizar até ao final do ano em que se verificou o erro, o substituto tem ainda a possibilidade de apresentar impugnação a fim de reaver o que entregou a mais, desde que reclame graciosamente nos subsequentes dois anos.

É, pois, fora de dúvida que a reclamação do substituto, prevista no n.º 3 do art.º 132º, terá de ser apresentada no prazo de dois anos contado do final do ano em que ocorreu o erro.

Ora, por expressa determinação do n.º 4, o regime que o n.º 3 estabelece para o *substituto* aplica-se à impugnação que seja deduzida pelo *substituído* no que tange à retenção de imposto na fonte a título definitivo.

E a Fazenda Pública, ora Recorrente, não põe em causa que, por decorrência do que dispõe o referido n.º 3, o *substituído* dispõe de igual prazo de dois anos para apresentar a reclamação graciosa, mas advoga que esse prazo deve ser contado de forma diferente, isto é, deve ser contado a partir da data da entrega do imposto pelo substituto, e não a partir do final do ano em que ocorreu a retenção, por entender que o início do prazo referido no n.º 3 respeita, de forma exclusiva, ao quadro impugnatório do substituto.

Pelo que importa aferir se a dita norma comporta tal interpretação.

Em matéria da interpretação da lei rege o art.º 9º do Código Civil, cujo n.º 1 determina que «A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada» (n.º 1), esclarecendo o n.º 2 que «Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» e clarificando o n.º 3 que «Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados».

O que significa que, em qualquer dos casos, o teor verbal da lei é o elemento básico por onde deve começar toda a interpretação, sendo também o limite (dentro do fim ou *ratio* que subjaz à norma e ao sistema em que se insere) que não pode ser ultrapassado pelo intérprete, ou para usarmos a linguagem de MANUEL DE ANDRADE (*Ensaio Sobre A Teoria Da Interpretação Das Leis*, p. 64), «só até onde chegue a tolerância do texto e a elasticidade do sistema é que o intérprete se pode resolver pela interpretação que dê à lei um sentido mais justo e apropriado às exigências da vida.»

Face a estes cânones da interpretação da lei – dos quais decorre que o texto legal é sempre o ponto de partida e o limite negativo de toda a actividade de interpretação – não podemos deixar de concluir que a tese defendida pela Recorrente não tem qualquer correspondência verbal no texto da lei.

O que se diz no n.º 4 do artigo 132º é que «O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo *substituído* da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.»

O que significa que o preceito se limita a estabelecer, de forma clara e peremptória, que a impugnação do *substituído* se rege pelas disposições que o n.º 3 contém para o substituto. E, por conseguinte, o n.º 4 não abre, de forma expressa ou implícita, qualquer excepção ou reserva no que toca à aplicação da disciplina contida no n.º 3, designadamente quanto a prazos.

Daí que não possamos deixar de concluir que a única interpretação consentânea com a letra da lei é a de que a reclamação do *substituído* que pretenda impugnar a retenção do imposto na fonte a título definitivo é também, no que respeita a prazos, regulada nos termos do n.º 3 do artigo 132º.

Com efeito, atenta a abrangência que decorre do teor literal do n.º 4 do artigo 132º, não há que buscar, fora do que dispõe o n.º 3, qualquer outra regra para a determinação do prazo em causa. Mal se entenderia, de resto, que o início do prazo do *substituído* para apresentar a reclamação estivesse dependente do momento da entrega do imposto pelo substituto, e, por conseguinte, da prática de um acto por um terceiro em data incerta.

De todo o modo, o prazo previsto no n.º 3 refere-se, exclusivamente, à reclamação graciosa – que é facultada tanto ao substituto como ao *substituído* – e não ao mecanismo privativo do substituto a que alude o n.º 2 (e que tem um prazo próprio), pelo que é totalmente destituída de sentido a tese de que, por via do que dispõe o n.º 2, o prazo contado nos termos do n.º 3 respeitará apenas ao substituto.

Face ao que vem dito, mais não resta concluir que, de harmonia com o que dispõem os n.ºs. 3 e 4 do art.º 132º do CPPT, o *substituído* que quiser sindicar a retenção de imposto na fonte a título definitivo (como acontece no caso) dispõe do prazo de dois anos a contar do final do ano em que ocorreu a retenção para apresentar a necessária reclamação graciosa.

Razão por que a sentença não merece qualquer censura.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. Selo. Usucapião.

Sumário:

- I — Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.*
- II — Não sendo possível distinguir na liquidação sindicada os valores patrimoniais correspondentes ao terreno e ao imóvel aí construído, impõe-se a anulação total – e não apenas parcial – da liquidação.*

Processo n.º 667/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: A..... e outra.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 4 de Dezembro de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e B....., ambos com os sinais dos autos, contra a liquidação de Imposto no Selo n.º 1676618, datada de 06/06/2013 e no montante de €12 533,00, que lhes foi efectuada pela Administração tributária na sequência de escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião de terreno no qual edificaram a expensas suas uma casa de habitação.

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

A. *Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IS n.º 1676618, de 2013/06/06, no valor de €12.533,00, condenando a Fazenda Pública no pedido deduzido e anulando a liquidação na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos impugnantes, e devendo a Administração restituir os montantes que os impugnantes hajam pago a mais, nele incluídos os juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 100.º da LGT.*

B. *Para tanto considerou o Tribunal a quo que só o ato de aquisição do prédio originário (e não o ato de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que pode increver-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo.*

C. *Ora, ressalvado o devido respeito, a douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, traduzido na errada interpretação e aplicação do artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do artigo 5.º, alínea r) e do artigo 13.º, n.º 1, todos do CIS e, ainda, da Verba 1.2. da TGIS.*

D. *Porquanto para efeitos de incidência do IS é a realidade inscrita na matriz à data da escritura de justificação a relevante para efeitos de tributação, sendo que o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido no momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja, da data de celebração da escritura de justificação notarial.*

E. *Na situação vertente, como inserto na escritura de justificação notarial, a inscrição na matriz era relativa ao prédio urbano, que compreende o terreno e a edificação, reportando-se o valor patrimonial a tal completa realidade.*

F. *De facto, tendo a liquidação impugnada origem na escritura pública de justificação notarial e tendo sido fixado nos termos do CIMI o VPT do prédio em causa em €125.330,00, o IS corresponde*

a 10% desse valor, conforme decorre do artigo 1.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), do artigo 5.º, alínea r), do artigo 9.º e do artigo 13.º, n.º 1, todos do CIS e, ainda, da Verba 1.2. da TGIS.

G. Com efeito, admitir o contrário, ou seja, que o IS deve incidir sobre o alegado valor do terreno onde está edificada a casa de habitação, seria desconsiderar o quadro normativo insito no CIS, onde se determina que a quantificação da obrigação tributária é efetuada a partir do valor do prédio tal como ele é descrito na escritura de justificação notarial e à data da sua celebração, em obediência aos artigos 5.º, n.º 1, alínea r) e 13.º, n.º 1, ambos do CIS.

H. No caso em apreço, cfr. ponto A) dos factos provados, verifica-se que a escritura de justificação notarial teve por objeto o artigo 185, da freguesia de, concelho de Santa Maria da Feira, visando assegurar o registo do direito de propriedade sobre esse prédio urbano, e não sobre um qualquer prédio rústico, pelo que, é ao valor desse prédio urbano que se deve atender para efeitos de liquidação do IS pela transmissão fiscalmente ocorrida, sob pena de se negar ostensivamente a disciplina decorrente do quadro jurídico-normativo em vigor.

I. Outrossim, tenha-se presente que o CN e o CRP, respetivamente, nos artigos 92.º e 117.º-A, estabelecem que a justificação de direitos que devam constar da matriz só é admissível em relação aos direitos nela inscritos, donde deriva necessariamente que a aquisição por usucapião compreende tão-só os direitos reais inscritos na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação.

J. Perante o exposto, com o devido respeito, afigura-se-nos que a dita sentença ora recorrida ao decidir de forma diversa violou o artigo 1.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), o artigo 5.º, alínea r), e o artigo 13.º, n.º 1, todos do CIS e, ainda, da Verba 1.2. da TGIS, devendo por isso ser revogada.

K. Não obstante, e sem prescindir, subsidiariamente, caso se considere que na situação em questão apenas o ato de aquisição do prédio originário é que é objeto de incidência em IS, sempre se dirá que, como consta da dita sentença, no Relatório, os impugnantes pediram a anulação da liquidação impugnada, bem como a condenação da administração a reembolsar os impugnantes de todas as quantias que entretanto hajam pago acrescidas de juros contados desde o momento do pagamento até à data do efetivo e integral reembolso, contudo verifica-se que a presente impugnação judicial, efetivamente, foi apenas parcialmente procedente, posto que, a sentença só anulou parcialmente a liquidação, ou seja, na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos impugnantes, razão pela qual a decisão final da sentença, ao invés de considerar a impugnação procedente e condenar a Fazenda Pública no pedido deduzido, não podia deixar de considerar a procedência parcial da impugnação.

L. Desta forma, salvo sempre o devido respeito, face à decidida anulação parcial da liquidação impugnada, decorrente do entendimento sufragado na sentença de que só o ato de aquisição do prédio originário é objeto de incidência de tributação em IS, tendo decidido anular a liquidação na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos impugnantes e, desse modo, tendo mantido a liquidação na parte correspondente ao valor da parcela de terreno onde foi edificada a casa de habitação, então não podia a sentença julgar procedente a impugnação, condenando a Fazenda Pública no pedido deduzido, incorrendo assim em erro de julgamento e devendo por isso ser revogada nesse segmento, julgando-se, em consequência, parcialmente procedente.

TERMOS EM QUE, deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, deve ser revogada a sentença recorrida, como é de inteira JUSTIÇA.

2 – Contra-alegaram os recorridos, nos termos de fls. 101 a 104 dos autos, pugnando pela improcedência do recurso e pela confirmação da sentença recorrida.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 115/116 dos autos, no qual, louvando-se no acórdão deste STA de 12 de Fevereiro de 2015, proc. n.º 716/14, conclui que **o recurso é de improceder, anulando-se totalmente a liquidação, e mantendo-se em todo o mais o decidido, incluindo quanto à impugnação ser totalmente improcedente, bem como quanto aos juros indemnizatórios, entendidos como devidos nos termos do art. 100.º da LGT.**

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar procedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação de Imposto do Selo devido pela aquisição por usucapião de prédio no qual os impugnantes construíram a expensas suas uma habitação, anulando a liquidação sindicada **na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos Impugnantes.**

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) No dia 16/08/2012, foi celebrada escritura pública de justificação, na qual os impugnantes declararam o seguinte:

“... donos e legítimos possuidores, com exclusão de outrem, de um prédio urbano, composto de casa de habitação de rés-do-chão e primeiro andar, destinado a habitação, com a área coberta

de cento e quarenta e dois metros quadrados e área descoberta de quatrocentos e cinquenta e oito metros quadrados, sito na Rua, n.º, lugar de, freguesia de, concelho de Santa Maria da Feira, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1895 ... que o solo deste prédio veio ao poder dos justificantes, por contrato verbal de compra e venda, na qual foi vendedora, C....., viúva, residente no lugar de, freguesia de, deste concelho, em data indeterminada do ano de mil novecentos e setenta e um, contrato que nunca foi formalizado... Que posteriormente aí construíram a casa atrás referida a suas expensas, casa esta que ficou concluída no ano de mil novecentos e oitenta e sete ... Que possuem o indicado bem há mais de vinte anos, colhendo dele todos os frutos que empregaram sempre em proveito próprio, tirando dele todas as utilidades e pagando as respectivas contribuições e impostos, posse essa exercida em nome próprio, sem a menor oposição de quem quer que fosse e sem interrupção desde o seu início, ostensivamente com o conhecimento da generalidade das pessoas, sendo, portanto, uma posse pacífica, contínua e pública, pelo que havia sido já adquirido o mencionado bem por usucapião, não tendo, todavia, dado o modo de aquisição, documento que lhe permita fazer prova do seu direito de propriedade para efeitos de registo predial”.

(doc 2 anexo à PI);

B) Em 1974 os Impugnantes requereram à Câmara Municipal o licenciamento para construção da sua casa de habitação, tendo sido concedida licença de utilização em 24/07/2006 (doc 4 anexo à PI);

C) Na sequência da finalização da construção, os Impugnantes elaboraram participação, dando origem em 1987 a inscrição do prédio urbano na matriz urbana da freguesia de sob o artigo urbano 1895 (doc 4 anexo à PI);

D) Com base na escritura mencionada em A) foi efectuada em 06/06/2013 a liquidação de imposto de Selo n.º 1676618 no montante de €12 533,00 com data limite de pagamento voluntário de 31/10/2013 e de acordo com a avaliação do prédio urbano efectuada em 27/12/2012 que atribuiu àquele o valor de €125 330,00 (docs. 1 e 5 anexos à PI);

E) Os Impugnantes liquidaram em 23/09/2013 a primeira de 10 prestações no montante unitário de €1253,30 (doc 1 anexo à PI)

F) Tendo apresentado a presente impugnação em 21/11/2013 (fls. 2 dos Autos).

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida.

A sentença recorrida, a fls. 61 a 72 dos autos, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorridos contra liquidação de Imposto do Selo devido pela aquisição por usucapião de prédio, anulando-a *na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos Impugnantes*, e condenando a Administração a *restituir os montantes que os impugnantes hajam pago a mais, neles incluídos os juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 100.º da LGT*, no entendimento - suportado na jurisprudência uniforme deste STA e do TCAN, em especial os Acórdãos do STA de 12/05/2010, rec. n.º 53/10 e do TCAN de 12/11/2010, rec. n.º 01107/08.1BEBRG, que a sentença reproduz nos segmentos relevantes –, de que *só o acto de aquisição do prédio originário (e não o acto de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto do selo*, julgando que *a liquidação impugnada foi efectuada exorbitando das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo, pelo que, e na medida de tal exorbitância, deve a mesma ser anulada, deve apenas ser tributado o acto de aquisição da parcela de terreno e não o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelos usucapientes* (cfr. sentença recorrida, a fls. 65 a 72 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando *erro de julgamento quanto à matéria de direito* à sentença recorrida, por *errada interpretação e aplicação do artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do artigo 5.º, alínea r) e do artigo 13.º, n.º 1, todos do CIS e, ainda, da Verba 1.2. da TGIS*, alegando que *para efeitos de incidência do IS é a realidade inscrita na matriz à data da escritura de justificação a relevante para efeitos de tributação, sendo que o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido no momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja, da data de celebração da escritura de justificação notarial*. Subsidiariamente, alega a recorrente que a impugnação devia ter sido julgada apenas *parcialmente procedente*, pois a sentença *só anulou parcialmente a liquidação, ou seja, na parte em que incida sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos impugnantes, razão pela qual a decisão final da sentença, ao invés de considerar a impugnação procedente e condenar a Fazenda Pública no pedido deduzido, não podia deixar de considerar a procedência parcial da impugnação* (cfr. as conclusões das alegações de recurso).

Vejam os.

Contrariamente ao alegado a título principal pela recorrente, a sentença recorrida nenhuma censura merece quando entendeu que, em casos como o dos autos - em que os impugnantes adquiriram sem título válido um prédio rústico no qual posteriormente edificaram a expensas suas casa de habitação -, o Imposto do Selo devido pela transmissão gratuita de bens a que a aquisição por usucapião de

imóveis é equiparada apenas incide objectivamente sobre o prédio usucapido e não também sobre as benfeitorias nele realizadas.

É neste sentido a jurisprudência consolidada deste STA, ainda recentemente reafirmada no Acórdão proferido no passado dia 17 de Junho no rec. n.º 0353/15 – por nós subscrito -, e onde se consignou o seguinte:

«(...)

Este Supremo Tribunal Administrativo, como certamente a Fazenda Pública não desconhecerá, já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada. E, tem-lo feito ultimamente, sem divergências, sempre em sentido contrário à tese que a Fazenda Pública persiste, aliás sem sucesso, em sustentar.

Sendo já jurisprudência consolidada da Secção o entendimento de que, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo – cf. neste sentido, para além dos acórdãos citados pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, e por mais recentes, os Acórdãos de 21.05.2014, recurso 1676/13, de 17.12.2014, recurso 1198/14, de 14.05.2015, recurso 1422/14 todos in www.dgsi.pt.

Não vemos razão para alterar tal jurisprudência que merece a nossa concordância e cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Por isso, porque a recorrente não aporta novos argumentos relevantes e considerando também o disposto no artº 8º, n.º 3 do CC, tendo em vista promover uma interpretação e aplicação uniformes do direito, remetemos para o que sobre tal matéria se disse nos Acórdãos 1190/09 de 03.03.2010 e 53/10 de 12.05.2010, publicados in www.dgsi.pt.

Como se sublinha naquele primeiro aresto, «revogado que foi, a partir de 1/1/2004, o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pelo DL 287/2003, de 12/11, as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo, cujo artigo 1.º, no que aqui interessa, dispõe que o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, sendo sujeitos passivos do imposto neste caso os respectivos beneficiários [artigos 1.º, n.º 3, alínea a) e 2.º, n.º 2, alínea b) do CIS]. Constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS. Por seu turno, no que toca ao nascimento da obrigação tributária, determina a alínea r) do artigo 5.º do CIS que esta se considera constituída nas aquisições por usucapião na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial.

Sendo que, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do CIS, o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Por último, estabelece o artigo 11.º, n.º 3 da LGT que “deve atender-se à substância económica dos factos tributários”. É no confronto com este quadro normativo que importa apurar se a liquidação impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que resulta é que no caso em apreço a AF tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo lhes sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

O que lhes foi efectivamente transmitido por usucapião foi, sim, um prédio rústico sobre o qual os mesmos edificaram aquele prédio urbano.»

Acresce dizer, citando também o Acórdão desta secção proferido no recurso 53/10 de 12.05.2010, que tratou de caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, que «mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, n.º 3 da LGT. Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, n.º 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado.

E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita

tributável...” Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos? E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.»

No caso subjúdice resulta manifesto do probatório (pontos A e B) que só o prédio rústico foi objecto de aquisição por usucapião, e, sendo assim, só o valor deste deve ser considerado na determinação do valor a atender para efeitos de imposto de selo.

Sendo que a Administração fiscal tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando que o mesmo lhes havia sido transmitido, quando não foi isso que sucedeu.

Neste contexto, como vem entendendo a já citada jurisprudência deste Tribunal, o acto de aquisição por usucapião de imóvel objecto dessa aquisição é, de facto, incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo, porém, já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

A decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser confirmada.» (fim de citação).

No que se refere à questão subsidiariamente suscitada pela recorrente, entendemos igualmente que carece de razão.

A procedência da impugnação foi total, e não meramente parcial, face ao pedido formulado pelos então impugnantes na sua petição de impugnação, porquanto estes fundamentaram que ***a liquidação do imposto do selo é ilegal*** no facto de que ***o bem imóvel que foi objecto de transmissão gratuita tributável foi o terreno, pelo que, o imposto do selo deve incidir apenas sobre o valor do terreno e não sobre o valor das benfeitorias realizadas pelos impugnantes*** (cfr. petição de impugnação, a fls. 8 dos autos). Ou seja, os impugnantes não puseram em causa que fosse devido Imposto do Selo pela aquisição por usucapião do terreno no qual edificaram a habitação, apenas puseram em causa que esta incidisse sobre as benfeitorias nele realizadas a expensas suas com a edificação da casa de habitação.

Sucede, porém, que, no caso dos autos, atendo aos termos em que a liquidação foi efectuada – incidindo sobre um prédio urbano, de valor patrimonial de € 125.330,00 (cfr. doc. 1 junto aos autos), não contendo qualquer referência a valores individuais de cada uma das parcelas componentes do todo, terreno e construção -, não é possível anular apenas parcialmente a liquidação sindicada, como consignado na sentença recorrida, pois que ***a liquidação teve como pressuposto o valor global das duas parcelas, de forma não discriminada, não sendo por isso possível apurar a parte sobre a qual deveria ter incidido o imposto e a parte sobre a qual não deveria ter incidido***.

Ora, não sendo possível determinar qual o valor que compete a cada uma das parcelas, impõe-se a anulação da liquidação na totalidade, sem prejuízo de a Administração poder vir a efectuar nova liquidação, expurgada dos vícios que incorreu na que efectuou.

No mesmo sentido, o Acórdão deste STA do passado dia 12 de Fevereiro, rec. n.º 0716/14.

Haverá, pois, que revogar a sentença recorrida no segmento em que anulou a liquidação apenas parcialmente, pois que, ***in casu***, não se afigura possível proceder à anulação meramente parcial da liquidação, havendo esta que ser totalmente anulada.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida salvo no que respeita à anulação parcial da liquidação, anulando-a totalmente.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Taxa de justiça. Dispensa do Pagamento do remanescente.

Sumário:

Justifica-se a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, tendo em conta, designadamente, que a questão sujeita a recurso já foi anteriormente objecto de diversas decisões deste Supremo Tribunal e que o acórdão, no essencial (designadamente quanto à questão do mérito), remeteu para a fundamentação expendida por aresto anterior.

Processo n.º:763/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: “A....., S.A.”

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Francisco Rothes.

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Requerente), notificada do acórdão que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública (adiante Requerida), revogou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgara procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade, veio pedir a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, invocando o disposto no art. 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais (RCP) e sustentando, em síntese, que, em face do valor da causa, deve o Supremo Tribunal Administrativo usar da faculdade prevista na segunda parte daquela norma, uma vez que estão verificados os respectivos pressupostos.

1.2 Notificada do requerimento, a Requerida não se pronunciou.

1.3 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS**2.1 DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO REMANESCENTE DA TAXA DE JUSTIÇA**

Pediu a Requerente a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP.

Nos termos do n.º 7 do art. 6.º do RCP, «[n]as causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento».

Ou seja, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

No caso *sub judice*, o acórdão ocupou-se da questão de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou, com referência ao ano de 2011, que os *green fees* devem ser tributados à taxa reduzida de IVA ao abrigo do disposto na Verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA e também da competência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Apesar daquela primeira questão, em si mesma, não pode ser considerada de complexidade inferior à comum, a verdade é que havia já jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre o tema; de modo que se entendeu remeter para a fundamentação expendida por acórdão anterior.

Podemos, pois, concluir que houve simplificação da tramitação processual, em razão do uso dessa faculdade.

Por outro lado, o valor a pagar a título de remanescente, afigura-se-nos elevado em face do serviço prestado, a justificar a dispensa do pagamento do pagamento do remanescente como modo de obviar à violação dos princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da necessidade.

Atento o que deixámos dito quanto à simplificação da tramitação processual, entendemos como justificada a dispensa do remanescente da taxa de justiça formulado pela Requerente ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, sendo também que a conduta processual das partes não merece censura que obste a essa dispensa.

2.2 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Justifica-se a dispensa do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, tendo em conta, designadamente, que a questão sujeita a recurso já foi anteriormente objecto de diversas decisões deste Supremo Tribunal e que o acórdão remeteu para a fundamentação expendida por aresto anterior.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em deferir o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça. Sem custas.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Processo n.º 970/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido. Banco A....., S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Banco A....., S.A., recorrido nos presentes autos, notificado do acórdão proferido nestes autos a 3 de Junho de 2015, e que consta de fls. 803/821, veio arguir e requerer a declaração de nulidade com base nos seguintes fundamentos:

A) O acórdão padece de nulidade «*dada a sua ininteligibilidade e o tribunal conheceu de questões de que não podia tomar conhecimento (art.º 615.º, n.º 1. alínea c) e d) do Código de Processo Civil)*;

B) O acórdão padece de nulidade uma vez que o tribunal condenou em objecto diverso do pedido (artigo 615.º, n.º 1, alínea e), 2ª parte do Código de Processo Civil)

C) O acórdão padece de nulidade uma vez que o tribunal «*não conheceu de questões que devia conhecer (art.º 615.º, n.º d, 1ª parte do Código de Processo Civil), o caso da alienação/indemnização de bens abatidos por destruição.*»

2. Por sua vez a recorrente Fazenda Pública vem a fls. 877 requerer a reforma do acórdão e fls. 803/821 quanto a custas invocando o disposto no n.º 1 do art. 616º e n.º 1 do art. 666º, ambos do Código de Processo Civil.

3. Notificadas ambas as partes do teor dos requerimentos de arguição de nulidades e de reforma do acórdão quanto a custas, nada disseram.

Cumprir decidir.

4. Quanto ao requerimento **de arguição de nulidade** e à primeira e segunda questões ali suscitadas:

Trata-se de questões que serão tratadas conjuntamente, por estarem relacionadas, uma vez que está em causa saber se o acórdão condenou em objecto diverso do pedido (artigo 615.º, n.º 1, alínea e), 2ª parte do Código de Processo Civil) e padece de ininteligibilidade e excesso de pronúncia por o tribunal ter conhecido de questões de que não podia tomar conhecimento (art.º 615.º, n.º 1. alínea c) d) do Código de Processo Civil):

Alega o recorrido que «*o Tribunal, depois de enunciar as questões objecto de recurso, passou a debruçar-se sobre o próprio Acórdão do Tribunal de Justiça, reconfigurando totalmente o objecto processo, que se passou a centrar exclusivamente neste aresto e não já o recurso que foi interposto pela própria Recorrente.*»

Mais argumenta que «*o Tribunal, na fundamentação do seu douto acórdão, não dispensa uma palavra, um juízo, nem sequer uma ponderação que seja, sobre o objecto do recurso interposto pela Recorrente, desviando-se completamente das questões que lhe foram submetidas à apreciação, centrando a questão dos autos não no acto de autoliquidação de IVA relativo ao ano de 2010 e na fundamentação constante do ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, mas no Acórdão do Tribunal de Justiça.*

E que «*o objecto do recurso não está cingido à questão de saber «se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro, em circunstâncias como as do processo principal obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*»

Concluindo que o acórdão aqui em causa conheceu «*de questões de que não poderia tomar conhecimento*» e, (...) *em virtude de reorientar a sua análise para outras questões incidentalmente suscitadas num outro processo de reenvio prejudicial, as quais não podem, seja a que título for, ser transponíveis para o caso sub judicio.*

E que dessa forma ao convocar «*outras questões que não foram sequer aludidas ao longo de todo o processo, o tribunal tornou a «decisão ambígua e ininteligível em face da sentença recorrida, o que seria conducente à nulidade da sentença com fundamento no disposto na 2ª parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 615.º do mesmo diploma legal.*»

Alega ainda que «*a Recorrente, claramente, não fundamentou o acto de autoliquidação impugnado pela Recorrida com base no que se determinou na jurisprudência do “Caso Banco Mais”, e para tanto basta confrontar o ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, por um lado, e o acórdão do “Caso Banco Mais”, por outro lado.*

(...) *Basta ainda confrontar as alegações de recurso da Recorrente e as correspectivas conclusões e resulta patente que nenhuma menção é feita ao entendimento que se encontra subjacente ao “Caso Banco Mais”.*

(...) *Pelo que não podia o Venerando Tribunal, fosse a que título fosse, requalificar o objecto da causa e subsumi-la à jurisprudência do “Caso Banco Mais”, pois os fundamentos que presidem à impugnação nos presentes autos não se podem identificar com aqueles que foram apreciados no acórdão do Tribunal de Justiça.*

Concluindo que, por isso, que o Tribunal condenou em objecto diverso daquele que foi pedido pela própria Recorrente, que solicitou justamente que deve apenas ser considerado na fracção do pro rata unicamente os juros, «*.. pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.*» (cfr. ponto XIX das conclusões), pelo que o acórdão terá incorrido em nulidade por verificação da causa prevista na 2.ª parte da alínea e) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil.

Esta alegação não pode no entanto proceder.

Vejam os.

Nos termos do artigo 615.º, n.º 1, als. c) e d) do Código de Processo Civil é nula a sentença quando ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a sentença ininteligível ou o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento

Por outro lado, e no que concerne ao recurso importa ter em conta que são as conclusões que delimitam o respectivo objecto.

Nas conclusões o recorrente deve apresentar, de forma sintética, os fundamentos porque pede a alteração ou a anulação da decisão (artº 639º, n.º 1 do Código de Processo Civil).

Fundamentos esses que são traduzidos na enunciação das questões de direito cujas respostas interfiram com o teor da decisão recorrida e com o resultado pretendido (¹).

No caso vertente o recurso foi interposto pela Fazenda Pública que logo na conclusão primeira das suas alegações delimita o seu objecto e refere expressamente que «*O thema decidendum, assenta em saber se o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira (doravante AT), nos termos do art. 23.º do CIVA, não violou as normas comunitárias ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do pro rata não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira e, se a interpretação dada pela AT fere a legislação comunitária, designadamente a Sexta Directiva e a Directiva do IVA.*»

Mais adiante, e ainda nas conclusões das alegações de recurso (conclusão V), a Fazenda Pública acrescenta que «*No caso em apreço, pretende-se saber se o valor da amortização financeira, das rendas, da locação financeira se incluem ou não no cálculo do pro rata.*»

Para afinal concluir que, sendo a questão controvertida «polémica para a banca e não tendo sido tratada directamente pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, se impunha suscitar o reenvio prejudicial a fim de se «*saber se para o cálculo do pro rata, no caso do leasing e do ALD, uma vez que na aquisição o IVA suportado foi liquidado e deduzido, ou seja, através do contrato de financiamento, se para o cálculo do pro rata, no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.*» - vide conclusão XIX.

Em suma e como resulta das conclusões das alegações de recurso, e até dos termos em que foi formulada a questão prejudicial suscitada pela Fazenda Pública, o ponto axial da sua pretensão era o de saber «*se no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os*

juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

Ora foi também nessa perspectiva que a decisão recorrida configurou a questão central objecto do recurso como sendo a de saber «*se na operação de cálculo da percentagem de dedução de imposto se deverá considerar o total das rendas recebidas ou se deverá, ao invés, excluir-se a componente referente à amortização de capital, apenas se considerando aí os juros e outros encargos, o que, naturalmente tem reflexos na percentagem final apurada*» - vide sentença a fls. 493, 1º vol.

Sendo que a primeira instância determinou que no numerador e no denominador da fracção que determina a percentagem de dedução devem ser incluídas todas as operações sujeitas a IVA, in casu, o valor integral das prestações de serviços tributadas relacionadas com os contratos de locação financeira mobiliária celebrados com os seus clientes. - cf. pág.27 da sentença recorrida.

Ora, face à questão nestes termos suscitada e às razões de discordância com a fundamentação da sentença recorrida manifestadas pela Fazenda Pública, parece evidente que o acórdão recorrido não se desviou do objecto do recurso nem incorreu em excesso de pronúncia.

Como se evidenciou no Acórdão, estava em causa o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do *pro rata* não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira, mas apenas a parte das rendas que corresponde aos juros, procedimento esse que a sentença recorrida considerou não ter cabimento legal, quer no Código do IVA quer na legislação comunitária, designadamente a Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho que reformulou a Directiva n.º 77/338/CEE de 17 de Maio, vulgo sexta Directiva).

Entendeu a primeira instância que o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA determina o modo de cálculo da percentagem de dedução que resulta de uma “fracção que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução”, e o respectivo denominador é o “montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo” e que no caso em apreço a operação que dá lugar a dedução é a de locação financeira, cujo valor tributável corresponde à renda recebida ou a receber do locatário, conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 2, alínea h) do CIVA, pelo que abrange a parcela relativa à amortização financeira ou capital, e também os juros e outros encargos.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo concluiu que de modo algum se poderá retirar do disposto do n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo da *pro rata* deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital, julgando por isso procedente o pedido de anulação da autoliquidação de IVA deduzido pela impugnante Banco A....., SA, ora recorrida (cf. sentença recorrida a fls. 492 e segs.).

Ora, como resulta dos autos, a questão objecto do recurso é substancialmente idêntica àquela que foi tratada no processo C-183/13 “Banco Mais”, que foi apreciada pelo TJUE.

Também ali estava em causa o litígio entre a Administração Tributária e uma instituição bancária que exercia actividades de locação financeira no sector automóvel e outras actividades financeiras.

Também ali se tinha entendido que a interpretação da Administração Tributária Portuguesa violava o disposto no artigo 23.º, n.º 4 do CIVA, mas o TJUE, subsumindo a concreta questão de facto às diversas normas do CIVA e da Sexta Directiva, precisou que a verdadeira questão que importava decidir consistia em resolver “...o litígio no processo principal (que) tem por objeto a legalidade da decisão da Fazenda Pública que recalcula o direito à dedução do Banco Mais no que respeita aos bens e serviços de utilização mista, por aplicação do regime de dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA”, cfr. parágrafo 16 do referido acórdão.

E mais à frente, renovando a identificação da questão a decidir, afirma o TJUE (parágrafo 20) que, “*Nestas condições, há que considerar que a questão submetida visa, em substância, saber se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros*”.

Ou seja, a interpretação jurídica que o TJUE faz da questão factual, que importa para a decisão do caso concreto, é substancialmente idêntica à questão resolvida na sentença recorrida e que foi objecto do presente recurso.

Ora, suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do Tribunal de Justiça da União, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.

Sendo que o o Tribunal de Justiça apenas admitiu três excepções à obrigação de reenvio (²):
- *Falta de pertinência da questão suscitada no processo;*

- Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;
- Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);

No caso, sendo a questão suscitada em pedido de reenvio prejudicial substancialmente idêntica à que fora resolvida no referido Acórdão do TJUE não havia que suscitar nova pronúncia sobre a mesma, mas sim revogar a sentença em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina era inteiramente aplicável ao caso em apreço

Em suma o acórdão sob censura procedeu à análise das questões de direito enunciadas no recurso, tendo presente a fundamentação da sentença recorrida e a jurisprudência do TJUE, sendo manifesto que não se desviou do objecto do recurso nem incorreu em excesso de pronúncia e que tal decisão não padece de qualquer ambiguidade ou ininteligibilidade,

De resto não há também qualquer condenação em quantidade superior ao pedido ou em objecto diverso do pedido.

Houve sim a constatação de que, tendo presente a questão suscitada pelo recorrente e apreciada na sentença (saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros) - e a interpretação fornecida pelo TJUE sobre a mesma, não fora fixada pela primeira instância matéria de facto pertinente para a discussão daquele aspecto jurídico da causa, o que motivou que este Supremo Tribunal determinasse a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que tal questão fosse apreciada, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.

Poderá o recorrido discordar da fundamentação jurídica de tal decisão e imputar-lhe erro de julgamento, mas não excesso de pronúncia, ambiguidade, ou qualquer violação do princípio dispositivo na vertente relativa à conformação objectiva da instância, que manifestamente não se verificam.

4.2 Quanto à invocada nulidade do acórdão por omissão de pronúncia alega o recorrido que o «Tribunal não inverteu a jurisprudência constante da sentença recorrida nem abordou as questões que lhe foram submetidas pela Recorrente, até porque o recurso se centrou, igualmente, na questão da alienação/indemnização de bens abatidos por destruição em que a decisão recorrida concluiu, de uma forma lapidar, que «... ainda que se entendesse que os montantes referentes a indemnização constituem uma espécie de antecipação das rendas, sempre estariam sujeitas a IVA, tal como a resolução antecipada, e nessa medida devem ser consideradas para efeitos da determinação do *pro rata*» (cfr., a propósito desta questão, pág. 28 da sentença recorrida).

E que «apesar de esta questão lhe ter sido submetida claramente pela Recorrente, não fez uma menção que seja, sendo certo que em causa estão situações factuais e jurídicas substancialmente distintas daquela que se poderia tratar no “Caso do Banco Mais”».

Também aqui não lhe assiste razão.

Como decorre claramente das conclusões das alegações do recurso, e ao invés do que sustenta o recorrido, esta questão não foi suscitada pela Fazenda Pública que se limitou a centrar o objecto do recurso, e sua discordância com a decisão recorrida, sobre a questão de saber se *no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.*»

Sendo também, única e exclusivamente sobre esta questão que foi solicitado o reenvio prejudicial ao TJUE.

Ora as conclusões das alegações são decisivas para delimitar o âmbito do recurso, já que nelas o recorrente pode restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso que, na falta de indicação expressa, abrangia toda a decisão.

Por outro lado resulta do artº 635º, n.º 4 e 5º do Código de Processo Civil que, havendo na sentença recorrida apreciação de questões jurídicas distintas e não sendo impugnada a posição assumida sobre alguma delas a parte não recorrida da decisão transita em julgado e os efeitos do julgado não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo. ⁽³⁾

Assim, todas as questões de mérito que tenham sido objecto de julgamento na sentença recorrida e que não sejam abordadas nas conclusões da alegação do recorrente, mostrando-se, objectiva e materialmente, excluídas dessas conclusões, têm de se considerar definitivamente decididas e arrumadas não podendo delas conhecer-se em recurso. ⁽⁴⁾

No caso em apreço a questão da alienação/indemnização de bens abatidos por destruição não foi objecto do recurso, como é manifesto da análise das respectivas alegações e conclusões e não contende com a questão suscitada pela Fazenda Pública e em relação à qual foi ordenada a ampliação da matéria de facto.

Assim não podia o tribunal de recurso alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre tal matéria – cf. neste sentido Acórdãos desta Secção de 24.10.2012, recurso 696/12, de 17.10.2012, recurso

583/12, de 14.04.2010, recurso 677/09, de 14.10.2009, recurso 492/09, e de 11.05.2005, recurso 1166/04, todos in www.dgsi.pt.

Não há como é patente, qualquer omissão de pronúncia.

Improcede, pois, também neste ponto a arguição de nulidade do acórdão sob censura.

5. Do requerimento de reforma do acórdão quanto a custas

Vem Fazenda Pública requerer a fls. 877 a reforma do acima referido acórdão quanto a custas invocando o disposto no n.º 1 do art. 616º e n.º 1 do art. 666º, ambos do Código de Processo Civil.

Alega, em síntese, que, tendo em conta o valor da causa (€ 1.416.260,79) e impondo-se o pagamento (em ambas as instâncias) do remanescente da taxa de justiça, em cumprimento do disposto na anotação à TABELA I anexa ao RCP, de acordo com a 1ª parte do n.º 7 do art. 6º deste diploma legal, entende que adoptou, neste processo, um comportamento processual de colaboração com a justiça e os Tribunais, não promovendo quaisquer expedientes de natureza dilatória, ou praticando actos inúteis, guiando-se pelos princípios da cooperação e da boa fé, pelo que, a fixação de custas no valor de € 7.854,00 ou em valor semelhante, viola, em absoluto, os princípios da proporcionalidade e do acesso ao direito, devendo, por isso, ser julgada inconstitucional, por violação do direito de acesso aos tribunais consagrado no artº 20º da CRP e da proporcionalidade, a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6º n.ºs. 1 e 2 e Tabelas I A e B, anexas do RCP, na parte em que delas resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.

Mais alega, relativamente à especificidade técnica da causa e ao assunto em discussão, «*não ser, a questão da causa, de elevada especialização jurídica ou especificidade técnica, não sendo, igualmente, as questões aqui em crise, de âmbito muito diverso, tendo ainda por base a jurisprudência do TJUE.*»

Requer que, em consequência, se faça uso da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6º do RCP, por forma a dispensá-la do pagamento do remanescente da taxa de justiça, reformando-se, nessa parte, o acórdão, ao abrigo do n.º 1 do art. 616º do CPC, tendo-se em conta o máximo de € 275.000,00 fixado na Tabela I do RCP.

A recorrida, notificada do pedido de reforma, nada disse.

5.1. Nos termos do Acórdão de fls. 803 e segs. foi julgado procedente o recurso e condenado em custas o recorrido que contra-alegou neste Supremo Tribunal Administrativo.

Na primeira instância havia sido condenada em custas a Fazenda Pública, que pretende agora, por via do presente pedido de reforma do acórdão, obter a alteração da condenação em custas em ambas as instâncias.

Vejamos, pois, se se verificam os requisitos legais para deferir tal pretensão.

De harmonia com o disposto no n.º 7 do art. 6º do RCP nas causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Trata-se de uma dispensa excepcional que, podendo ser officiosamente concedida (à semelhança do que ocorre com o agravamento previsto no n.º 7 do art.º 7.º), depende sempre de avaliação pelo juiz, pelo que haverá de ter lugar aquando da fixação das custas ou, no caso de ser omitida, mediante requerimento de reforma dessa decisão (5).

Ora, no âmbito do pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem-se entendido que cabe a este STA apreciá-lo tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1º do RCP) que a ele foi dirigida (6). Por outro lado, e quanto à complexidade da causa haverá que ter em conta os parâmetros estabelecidos pelo disposto no n.º 7 do art. 537º do actual CPC (art. 447º-A do CPC 1961).

De acordo com este normativo, para efeitos de condenação no pagamento de taxa de justiça, consideram-se de especial complexidade as acções e os procedimentos cautelares que: (a) contenham articulados ou alegações prolixas; (b) digam respeito a questões de elevada especialização jurídica, especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso; ou (c) impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, a análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

As questões de elevada especialização jurídica ou especificidade técnica serão, por regra, as que envolvem intensa especificidade no âmbito da ciência jurídica e grande exigência de formação jurídica de quem tem que decidir. Já as questões jurídicas de âmbito muito diverso são as que suscitam a aplicação aos factos de normas jurídicas de institutos particularmente diferenciados (neste sentido, Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais anotado e comentado, Almedina, 4ª. edição, 2012, pág.85).

Em síntese poderemos dizer que a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

No caso subjulice esses requisitos manifestamente não se verificam.

De facto constata-se dos autos que a tramitação processual foi, no essencial, uma tramitação regular própria dos recursos jurisdicionais.

Ou seja, não ocorreram quaisquer factos ou circunstâncias determinantes de uma simplificação da tramitação processual que justificassem a dispensa de pagamento solicitada que, como se viu, não é regra, mas excepção.

Por outro lado, considerando as questões jurídicas apreciadas no recurso, em que estava em causa o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do *pro rata* não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira, mas apenas a parte das rendas que corresponde aos juros, e a apreciação da legalidade de tal procedimento à luz do Código do IVA e da legislação comunitária, designadamente da Directiva 2006/112/CE do Conselho, é seguro concluir que não estamos perante uma causa simples ou de menor complexidade jurídica para efeitos desta dispensa de taxa.

Neste contexto, não se nos afigura, que estejam preenchidos os requisitos exigidos pelo mencionado n.º 7 do art. 6º do RCP, para que possa dispensar-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Por último acresce referir, tal como ficou dito no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 15.10.2014, recurso 1435/12, que, com o aditamento (operado pelo art. 2º da Lei n.º 7/2012, de 13/2) deste n.º 7 ao art. 6º do RCP, passa precisamente a poder (e a dever) atender-se ao falado limite máximo de 275.000,00 Euros e a poder dispensar-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça, não se vendo, portanto, que ocorra, nesta vertente, violação dos apontados princípios constitucionais do direito de acesso aos tribunais e da proporcionalidade.

6. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

1. Julgar improcedente a arguição de nulidade do acórdão sob censura;
2. Indeferir o pedido de reforma, quanto a custas, deduzido pela Fazenda Pública.

Custas pelo arguente da nulidade, fixando-se a taxa de justiça em três Ucs; quanto ao incidente de reforma de acórdão, pela Fazenda Pública, fixando-se a taxa de justiça igualmente em três Ucs.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Francisco Rothes*.

(¹) Neste sentido *Abrantes Geraldês, Recursos no Novo Código de Processo Civil, ed. Almedina, pag. 118.*

(²) Cf. *João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, pag. 429.*

(³) Ver também neste sentido *José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol 3, pág. 33 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.05.2005, recurso 1166/04, in www.dgsi.pt.*

(⁴) *C. Abílio Neto, Código de Processo Civil anotado, 16ª edição pag. 968 e Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 18.3.1966, de 4.2.1976, de 2.12.1982, de 5.6.1984 e de 16.10.1986, em BMJ, respectivamente, 255- p.391, 258 - p.180, 322-p.315, 338 - p. 377 e 360 - p. 354.*

(⁵) Conforme admite *Salvador da Costa, RCP anotado, 5.ª ed., 2013, em anotação ao preceito*

(⁶) Neste sentido, *Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de de 15.10.2014, recurso 1435/12, in www.dgsi.pt.*

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

Retenção na fonte de IRS. Mecanismo de cobrança de imposto. Prescrição da dívida tributária a cargo de quem efectua a retenção. Factos tributários instantâneos.

Sumário:

- I — *A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto (IRS).*
- II — *Pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto que será devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos pelo regime de isenção uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estas compete pagar.*

- III — *Para o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares trata-se de um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.*
- IV — *Esta apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o estado tem a receber em sede de tributação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega desse valor ao estado.*
- V — *Contrariamente ao que se verifica em relação ao IRS devido pelas pessoas singulares, esta dívida tributária constitui-se e apura-se no momento em que é disponibilizado o rendimento e deve ser entregue nos cofres do estado até ao dia 20 do mês seguinte.*
- VI — *Ainda que possa todos os meses dever ser entregue a mesma quantia nos cofres do estado, tal repetição, como a sua ausência, não produz qualquer influência no facto tributário. A repetição das retenções não lhes retira o cariz de factos tributários instantâneos na medida em que incide sobre rendimentos distintos devidos por diversas prestações de trabalho ou de serviço.*
- VII — *Na ausência de um especial regime de prescrição previsto para este tipo de dívida tributária, tendo em conta a sua natureza de obrigação única, nos termos do disposto no art.º 48.º da Lei Geral Tributária o prazo de prescrição inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.*

Processo n.º 997/15-30.

Recorrente: A. . ., Ld.^a.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida — Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada de 08 de Junho de 2015

Julgou a Reclamação improcedente.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., Ld.^a, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no processo de reclamação de decisão do órgão de execução fiscal n.º 1091/14.2BEALM adoptada no processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, em 19 de Junho de 2014, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almada 3, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida, em 08 de Junho de 2015, pela 2.^a Unidade Orgânica, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, no âmbito do processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, que ali correu termos sob o n.º 1091/14.2BEALM, na parte em que através daquela sentença decidiu o Tribunal a quo “(...) que a dívida exequenda respeitante ao IRS-RF do ano de 1999 e objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, não se encontra prescrita, na presente data”.

B. Em concreto, o presente recurso limita-se ao decidido pelo Tribunal a quo relativamente à falta de verificação da prescrição dos meses de Janeiro a Outubro inclusive, de IRS, retido na fonte, do ano de 1999, no valor global de € 48.201,62 (quarenta e oito mil, duzentos e um euros e sessenta e dois cêntimos).

C. Ora, entende a ora Recorrente que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, ao ter assim decidido e com os fundamentos ali invocados, razão pela qual deve a mesma ser parcialmente revogada por este Tribunal e substituída por outra que faça uma correcta interpretação do Direito aplicável à factualidade dada como assente.

D. Entende a Recorrente que há na dita sentença recorrida normas jurídicas violadas, as quais impunham decisão diversa daquela que foi proferida.

E. Como bem identificou o Tribunal a quo na sentença recorrida, “(N)o caso dos autos encontramos, como referido, perante IRS-RF do ano de 1999, decorrente da falta de entrega nos cofres do Estado das quantias retidas na fonte por conta do imposto respeitante a rendimentos pagos no âmbito das categorias A e B, conforme resulta da alínea B) da factualidade assente.”

F. Ora, entende a Recorrente que relativamente aos meses de Janeiro a Outubro (inclusive), do ano de 1999, a sentença recorrida padece de erro de julgamento, porquanto aqueles valores, em cobrança coerciva nos autos de execução, encontram-se já prescritos. Senão vejamos:

G. Em 01 de Janeiro de 1999, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT) - maxime artigo 48.º - o prazo de prescrição passou a ser de 8 (oito) anos “contados, nos impostos periódicos,

a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

H. Sabe-se que, havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova mostra-se competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição, mas apenas no que se refere aos factos que ocorrem na sua vigência, como melhor resulta do artigo 12.º, do Código Civil (CC).

I. Nestes termos, não pode vingar o decidido pelo Tribunal a quo quando aplicou ao caso o artigo 48.º, da LGT, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 54-B/2004, de 30 de Dezembro.

J. Mas, ainda que assim não fosse - o que se admite por mera cautela de patrocínio e sem conceder - a aplicação daquela nova redacção do artigo 48.º, da LGT, apenas relevaria no caso de se considerar que as retenções na fonte em causa nos presentes autos assumiam a natureza de “retenção na fonte a título definitivo”. O que não é o caso que nos ocupa.

K. Sabe-se, a natureza/qualificação do imposto como assumindo natureza periódica ou de obrigação única, apresenta-se da maior relevância para efeitos de delimitação do “dies a quo” na contagem do prazo legal de prescrição.

L. In casu, as retenções na fonte de IRS, em questão, não poderão deixar de ser consideradas imposto de obrigação única, na exacta medida em que, para o respectivo apuramento concorrem factos únicos e isolados.

M. Não incidindo as retenções na fonte de IRS sobre facto tributário de carácter duradouro, mas outrossim sobre um facto que é instantâneo, não podem as mesmas qualificar-se como imposto periódico mas antes como sendo um imposto de obrigação única.

N. Com efeito, não podem confundir-se os factos tributários – actos autónomos entre si – que determinam a dívida de imposto, com o (s) momento (s) da entrega do imposto,

O. Momento (s) de entrega esse (s) que, em determinados casos - como seja também o caso do Imposto sobre o valor Acrescentado - pode (m) ocorrer, com uma periodicidade que em nada releva para a classificação da sua natureza.

P. E isto porque é, efectivamente, das características dos factos tributários que se tem de partir para a caracterização do imposto e não dos momentos da entrega do imposto que, no caso, se mostram inócuos e de nenhum valor para a apreciação da natureza do tributo.

Q. No caso, da obrigatória retenção na fonte de IRS, pelo substituto tributário, o tributo assume, repete-se, a natureza de imposto de obrigação única.

R. Com efeito, as retenções na fonte a que nos vimos reportando são feitas por conta do imposto devido (ou não) a final pelo sujeito substituído, não assumindo a natureza de definitivas.

S. A retenção na fonte é uma obrigação que recai sobre o substituto tributário – aqui Recorrente – a título principal, de tal forma que essa obrigação de entrega dos valores retidos na fonte não se transmite para o substituído, seja em que circunstância for.

T. A obrigação de proceder à retenção na fonte do sujeito substituto é uma obrigação distinta daquela que recai sobre o substituído, a título de pagamento, a final, de IRS.

U. São obrigações de tal forma distintas que a obrigação do substituto não se reflecte na esfera jurídica do substituído.

V. Como já aqui referido, as retenções na fonte de que nos vimos ocupando assentam num facto tributário de natureza instantânea, ou seja, o pagamento ou colocação à disposição de um rendimento, seja este auferido no âmbito da categoria A ou da categoria B, do CIRS.

W. Sendo que tal como referido por Jorge Lopes de Sousa a respeito do IVA, a esta caracterização não se pode opor a circunstância de os sujeitos substitutos no que respeita à retenção na fonte de IRS, se dedicarem a actividades que podem gerar a obrigatoriedade de retenção na fonte com um carácter regular.

X. É que mesmo nestas circunstâncias, a verdade é que a retenção incide sobre rendimentos distintos, pagos ou colocados à disposição em meses diferentes e por conta da prestação de trabalho ou de serviços ocorrida também ela nesses diferentes períodos temporais.

Y. Apenas haverá obrigação de retenção na fonte relativamente aos rendimentos efectivamente colocados à disposição ou pagos em determinado período.

Z. Se num determinado período temporal, o sujeito substituto não tiver ao seu serviço, trabalhadores ou prestadores de serviços – categoria A e B – então, não terá que proceder a qualquer retenção na fonte.

AA. À semelhança do IVA, também as retenções na fonte não perduram no tempo, do mesmo modo que não se renovam pelo mero decurso do tempo, mas, outrossim, pelo efectivo pagamento ou colocação à disposição de rendimentos pagos em virtude de trabalho/ serviços prestados.

BB. Mesmo na circunstância de esse pagamento ou disponibilização de rendimentos ser feita com habitualidade, o certo é que os factos que determinaram o seu pagamento – trabalho/prestação de serviços – são a cada mês distintos.

CC. A cada mês são novos os factos que determinam a obrigação de retenção na fonte e, também nessa medida, são novos os factos tributários que não podem deixar de ser considerados autónomos para efeitos de tributação.

DD. Seguindo de perto o entendimento sufragado por Jorge Lopes de Sousa a respeito do IVA - in “Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado”, 2.^a edição, 2000, Vislis Editores, págs. 611 e 612 - sempre se dirá que também no caso das retenções na fonte, a obrigação de retenção e a subsequente entrega ao Estado, “surge e efectiva-se em conexão com a ocorrência dos actos ou factos isolados sobre que incide, não se renovando automaticamente pelo mero decurso do tempo.”

EE. Por outro lado, ainda, e tomando como exemplo a categoria A, as retenções na fonte podem ser relativamente ao sujeito substituído praticamente um acto isolado no tempo, caso do prestador que presta os seus serviços a uma determinada entidade num único mês.

FF. Ora, neste tipo de circunstâncias, é absolutamente gritante que essa retenção na fonte não poderá ser considerada como um imposto periódico.

GG. Por todo o exposto, as retenções na fonte sub judice não poderão deixar de ser classificadas como tendo natureza de imposto de obrigação única.

HH. Tratando-se de imposto de obrigação única – e não de imposto periódico como, em erro, entendeu o Tribunal a quo – o prazo de oito anos contou-se a partir da ocorrência do facto tributário.

II. Ora, atendendo à redacção ao tempo dos factos em vigor, do artigo 49.º, da LGT, bem andou o Tribunal a quo ao decidir que a primeira causa de interrupção ocorreu em 17 de Dezembro de 2007, com a dedução de impugnação judicial (vide ponto F) da matéria de facto dada como assente).

JJ. Até 17 de Dezembro de 2007 – data em que foi deduzida impugnação judicial –, o prazo de prescrição correu sem quaisquer interrupções ou suspensões.

KK. Sucede, contudo, que em 17 de Dezembro de 2007 – momento em que ocorreria a primeira causa de interrupção da contagem do prazo de prescrição – já se encontravam prescritas, pelo menos, as retenções respeitantes aos meses de Janeiro a Outubro de 1999 (cfr. artigo 48.º, n.º 1, da LGT).

LL. E aqui, cumpre realçar, mostra-se indiferente que se entenda aplicável a redacção inicial daquela norma – artigo 48.º, da LGT – ou aquela que resultou das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro,

MM. É que, mesmo que fosse de aplicar a norma na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, não estando perante retenções a título definitivo, a contagem do prazo prescricional não pode ser feito nos termos do artigo 48.º, n.º 1, in fine, da LGT, mas outrossim de acordo com o primeiro segmento que, em concreto, se reporta aos impostos de obrigação única.

NN. Nesses termos, o prazo de prescrição deve ser contado a partir do dia seguinte àquele em que o facto tributário ocorreu, quer se atenda à redacção originária do artigo 48.º, da LGT, quer se tenha em consideração a redacção dada àquela norma pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

OO. Nos termos, respectivamente, do artigo 2.º e artigo 8.º, n.º 3 do Regime das Retenções na Fonte de IRS, previsto no Decreto – Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de Abril, “as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente (...) são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares” e “(A) retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B e F (...) é efectuada no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição (...)”.

PP. Sendo que, nos termos do artigo 13.º, daquele mesmo Regime das Retenções na Fonte de IRS, “(A)s quantias retidas nos termos dos artigos anteriores são entregues nos cofres do Estado pela entidade retentora, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que forem deduzidas.”

QQ. Em rigor, o facto tributário ocorreu, tratando-se de retenção na fonte, no momento em que a mesma foi feita, ou seja, no momento em que o rendimento (objecto de retenção) foi pago ou colocado à disposição dos seus titulares.

RR. Mas, mesmo que se acolhesse o entendimento mais conservador e se considerasse a ocorrência do facto tributário apenas no termo do prazo previsto no artigo 13.º, do Regime das Retenções na Fonte de IRS, sempre se teria de concluir que, a contagem do prazo de prescrição iniciou-se relativamente às retenções na fonte sub judice, nos seguintes momentos temporais:

1. Retenção de Janeiro de 1999: 21 de Fevereiro de 1999;
2. Retenção de Fevereiro de 1999: 21 de Março de 1999;
3. Retenção de Março de 1999: 21 de Abril de 1999;
4. Retenção de Abril de 1999: 21 de Maio de 1999;
5. Retenção de Maio de 1999: 21 de Junho de 1999;
6. Retenção de Junho de 1999: 21 de Julho de 1999;
7. Retenção de Julho de 1999: 21 de Agosto de 1999;
8. Retenção de Agosto de 1999: 21 de Setembro de 1999;
9. Retenção de Setembro de 1999: 21 de Outubro de 1999;
10. Retenção de Outubro de 1999: 21 de Novembro de 1999.

SS. E assim sendo, as retenções na fonte em questão no âmbito do presente recurso, prescreveram nos seguintes momentos:

1. Retenção de Janeiro de 1999: 21 de Fevereiro de 2007;
2. Retenção de Fevereiro de 1999: 21 de Março de 2007;
- e) Retenção de Março de 1999: 21 de Abril de 2007;
3. Retenção de Abril de 1999: 21 de Maio de 2007;
4. Retenção de Maio de 1999: 21 de Junho de 2007;
5. Retenção de Junho de 1999: 21 de Julho de 2007;
6. Retenção de Julho de 1999: 21 de Agosto de 2007;
7. Retenção de Agosto de 1999: 21 de Setembro de 2007;
8. Retenção de Setembro de 1999: 21 de Outubro de 2007;
9. Retenção de Outubro de 1999: 21 de Novembro de 2007.

TT. Ao decidir nos termos em que o fez, o Tribunal a quo violou o preceituado nos artigos 48.º e 49.º, da LGT, na redacção ao tempo dos factos.

UU. Pelo exposto, a sentença recorrida não pode manter-se no nosso ordenamento jurídico – porquanto, salvo o devido respeito, se mostra desprovida de fundamento quer de facto, quer de Direito -, no que respeita ao julgamento ali feito a respeito da prescrição, impondo-se que, nessa parte, seja revogada e substituída por outra que faça uma correcta subsunção dos factos ao Direito.

Requeru que o recurso seja julgado procedente, por provado revogando-se, parcialmente a sentença, julgando-se prescrita a dívida exequenda referente aos meses de Janeiro a Outubro inclusive, de IRS, retido na fonte, do ano de 1999, tudo com as necessárias consequências legais.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou provados, os seguintes **factos** com relevo para a decisão do presente recurso:

A. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI200700450 emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal, em 05 de Junho de 2007, foi dado início a uma acção de inspeção relativamente aos anos de 1999, 2000 e 2001 (cfr. relatório de Inspeção Tributária a fls. 26 a 42 do processo administrativo tributário-PAT apenso ao processo n.º 1149/07 e ora apenso aos presentes autos);

B. Em 02 de Outubro de 2007, foi elaborado o respectivo relatório de inspeção no âmbito do qual são realizadas correcções meramente aritméticas ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares dos anos de 1999, 2000 e 2001, por falta de entrega nos cofres do Estado de retenções na fonte, no valor de €62.348,23, €46.750,66 e €18.810,73, respectivamente, constando no item “III.1 IRS- Retenções na Fonte”, e no que respeita ao IRS de 1999, designadamente, o seguinte:

“Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, nomeadamente dos balancetes e extractos das contas 2421 - Retenções de IRS - Trabalhos dependentes e 2422 -Retenções de IRS - Trabalhos independentes, referentes aos anos de 1999 a 2001, verificou-se que a “A....., Ld^{aa}”, enquanto entidade pagadora de rendimentos, não procedeu à entrega nos cofres do Estado de todas as importâncias retidas na fonte por conta do imposto, respeitante a esses rendimentos pagos.

III.1 RETENÇÕES NA FONTE - POR PERÍODO E POR CATEGORIA DE RENDIMENTOS

Na análise aos elementos da contabilidade da “A....., Ld^{aa}” apuraram-se as importâncias de IR retidas na fonte por período (mês em que essas importâncias foram deduzidas aos rendimentos pagos ou colocados à disposição) e por categoria de rendimento:

Ano 1999

Período	Retenções na fonte de IRS					
	Cat.A		Cat.B		Total	
	Escudos	Euros	Escudos	Euros	Escudos	Euros
1999-01	952.300,00	4.750,05€	42.477,00	211,87€	994.777,00	4.961,92€
1999-02	842.170,00	4.200,73€	79.832,00	398,20€	922.002,00	4.598,93€
1999-03	696.390,00	3.473,58€	95.276,00	475,23€	791.666,00	3.948,81€
1999-04	980.490,00	4.890,66€	109.832,00	547,84€	1.090.322,00	5.438,50€
1999-05	696.420,00	3.473,73€	141.271,00	704,66€	837.691,00	4.178,39€
1999-06	694.210,00	3.462,70€	133.090,00	663,85€	827.300,00	4.126,55€
1999-07	733.510,00	3.658,73€	164.429,00	820,17€	897.939,00	4.478,900
1999-08	789.340,00	3.937,21€	0,00	0,00€	789.340,00	3.937,21€
1999-09	1.573.520,00	7.848,68€	46.696,00	232,92€	1.620.216,00	8.081,60€
1999-10	780.450,00	3.892,87€	111.856,00	557,94€	892.306,00	4.450,81€
1999-11	908.280,00	4.530,48€	189.220,00	943,83€	1.097.500,00	5.474,31€
1999-12	1.645.020,00	8.205,33€	213.909,00	1.066,97€	1.858.929,00	9.272,30€
<i>Total</i>	11.292.100,00	56.324,75€	1.327.888,00	6.623,48€	12.619.988,00	62.948,23€

(*cf.* relatório de Inspeção Tributária a fls. 33 do PAT apenso ao processo n.º 1149/07 e ora apenso aos presentes autos);

C. Em resultado da acção de Inspeção Tributária e em face das correcções referidas na alínea antecedente respeitantes ao IRS dos anos de 1999, 2000 e 2001, no valor de €62.348,23, €46.750,66 e €18.810,73, respectivamente, foram emitidos os actos de liquidação que infra se descrevem:

Ano	Data de Emissão	Valor em Euros
1999	15/10/2007	89.503,71
2000	15/10/2007	64.191,14
2001	15/10/2007	24.336,87

(facto que se extrai da factualidade assente constante na sentença proferida nos processos 1149/07, 1160/07, 1172/07 e junta ao Processo de Execução Fiscal-PEF apenso a fls. não numeradas; *cf.* fls. 103 e 104 do PAT respeitante ao processo n.º 1160/07 e 102 e 103 do PAT respeitante ao processo n.º 1149/07 apenso aos presentes autos);

D. Em 12 de Dezembro de 2007, foi instaurado contra a Reclamante, junto do Serviço de Finanças de Almada 3, o processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, respeitante a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS-Retenções na Fonte) dos anos de 1999, 2000 e 2001, cuja quantia exequenda e acrescidos ascende ao valor de €178.031,72 (*cf.* autuação e certidão de dívida a fls. 1 a 4 do PEF apenso);

E. Em 11 de Dezembro de 2007, a Reclamante apresentou impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 2000, melhor referido na alínea C), tendo corrido termos neste Tribunal com o número de processo 1149/07 (facto que se infere do teor da sentença junta ao PEF apenso a fls. não numeradas; facto que se extrai do requerimento datado de 19 de Dezembro de 2007 a fls.6 do PEF apenso no qual a Reclamante informa da dedução de impugnação judicial e requer a fixação de garantia; facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções, *cf.* fls. 1 do proc. n.º 1149/07);

F. Em 17 de Dezembro de 2007, a Reclamante apresentou impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1999, melhor referido na alínea C), tendo corrido termos neste Tribunal com o número de processo 1160/07 (facto que se infere do teor da sentença junta ao PEF apenso a fls. não numeradas; facto que se extrai do requerimento datado de 19 de Dezembro de 2007 a fls.7 do PEF apenso no qual a Reclamante informa da dedução de impugnação judicial e requer a fixação de garantia; facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções; *cf.* fls. 1 do proc. n.º 1160/07).

G. Em 19 de Dezembro de 2007, a Reclamante apresentou impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 2001, melhor referido na alínea C), tendo corrido termos neste Tribunal com o número de processo 1172/07 (facto que se infere do teor da sentença junta ao PEF apenso a fls. não numeradas; facto que se extrai do requerimento datado de 19 de Dezembro de 2007 a fls. do PEF apenso no qual a Reclamante informa da dedução de impugnação judicial e requer a fixação de garantia; facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções);

H. A Reclamante foi citada do processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, referido em D), em 27 de Dezembro de 2007 (*cf.* aviso de recepção a fls. 16 do PEF apenso);

I. De ofício n.º 238, de 10 de Janeiro de 2008, do Serviço de Finanças de Almada 3, foi a Reclamante notificada para prestar garantia no valor de €356.685,59 (*cf.* fls. 18 do PEF apenso);

J. A 14 de Março de 2008, e na sequência do ofício n.º 238, referido na alínea antecedente, a Reclamante ofereceu garantia bancária n.º 274/2008-5 prestada pelo Banco Português de Negócios, no valor total de €356.685,59 da qual resulta, designadamente, que é “destinada a assegurar o pagamento se, for devido e quando for devido, da dívida exequenda e respectivos acréscimos legais, no montante indicado, no processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, referente ao IRS (retenções na fonte) de 1999, 2000 e 2001, obrigando-se o Banco a entregar quaisquer quantias, até aquele limite, se para tal for interpelado. Esta garantia é prestada pelo prazo de um ano, renovável por iguais períodos de tempo, até à decisão do processo de oposição à execução e/ou impugnação judicial referente aquele imposto” (*cf.* garantia a fls. 26 do PEF apenso);

K. Em resultado da apresentação do requerimento referido na alínea antecedente foi proferido, em 14 de Março de 2008, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almada 3, despacho de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3409200701138715 (*cf.* fls. 29 do PEF apenso);

L. A 24 de Abril de 2008, a Reclamante apresentou requerimento junto do órgão da execução fiscal arguindo a prescrição da dívida exequenda respeitante ao ano de 1999, com o seguinte teor:

A ora requerente foi citada do processo executivo à margem referenciada

Tem tal processo na sua génese, entre outras, a liquidação de IRS (retenções na fonte) e juros compensatórios com o n.º 2007 641000981922, no valor de € 89.503,71 e referente ao ano de 1999.

Sucedeu que ocorreu prescrição em relação a todas as putativas retenções também putativamente realizadas até Dezembro de 1999.

Isto uma vez que o prazo de prescrição previsto no artigo 48º, n.º 1 da LGT assim o determina.

Pois que a forma de contagem de tal prazo prescricional, e por não se estar perante retenções a título definitivo, não pode ser feito nos termos do artigo 48º, n.º 1 in fine da LGT,

Antes se lhe aplicando o primeiro segmento.

E de acordo com este a prazo de prescrição deve ser contado a partir do dia seguinte àquele em que o facto tributário ocorreu.

Como a todos ensina quem segue:

«No tocante aos tributos de obrigação única [...] o prazo inicia-se no dia a seguir àquele em que o facto tributário ocorreu.»¹

Sendo também bom não olvidar que nesta matéria o instituto da prescrição encontra-se consagrado por questões de segurança jurídica que são merecedoras, até, de tutela constitucional.

Como continue a ensinar o Autor atrás citado:

«A funcionalidade da prescrição é, como já se disse, essencialmente, a de dar segurança ao devedor tributário quanto a não ser incomodado a todo o tempo pelo credor.

Sendo assim, ela integra-se no elemento essencial dos impostos designado por garantia dos contribuintes a que alude o n.º 2 do art. 103º da Constituição da República Portuguesa.»²

Ora, tendo ocorrido a prescrição, a dívida é inexigível face à aqui requerente.

Pelo que expressamente se argui a prescrição de tal dívida mais se requerendo que a mesma seja assim declarada. (cfr. fls. 32 e 33 do PEF apenso);

M. O órgão da execução fiscal não proferiu qualquer decisão sobre o requerimento referido na alínea antecedente (facto não controvertido; facto que se extrai da consulta ao PEF apenso);

N. A 29 de Outubro de 2008, os processos de impugnação judicial n.ºs 1160/07 e 1172/07, referidos em F) e G), foram objecto de apensação ao processo n.º 1149/07 evidenciado em E), conforme ordenado no despacho de 17 de Setembro de 2008, proferido no âmbito do processo n.º 1149/07 (facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções; cfr. fls. 56 do proc. 1149/07);

O. Em 2 de Maio de 2013, foi proferida sentença no âmbito dos processos de impugnação judicial com os n.ºs 1149/07, 1160/07 e 1172/07, julgando parcialmente procedente e anulando as liquidações na parte respeitante aos juros compensatórios (cfr. sentença a fls. não numeradas do PEF apenso; cfr. fls. 50 a 61 do proc. 1149/07; facto confirmado por consulta à plataforma SITAF);

P. A Reclamante interpôs recurso da sentença referida na alínea antecedente o qual foi julgado deserto, em 11 de Novembro de 2013, por falta de alegações (facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções; cfr. fls. 76 do proc. 1149/07);

Q. No âmbito do processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal apresentado pela Reclamante contra o despacho de indeferimento do pedido de substituição de garantia oferecida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3409200701138715 e que correu termos neste Tribunal com o n.º 1153/13, foi proferida sentença em 30 de Abril de 2014, que julgou extinta a instância por inutilidade da lide constando do seu teor, designadamente, o seguinte:

“A presente reclamação visava obter uma decisão favorável à aceitação da garantia oferecida pela executada em substituição da primeira que foi prestada, para continuar a assegurar a suspensão da execução fiscal n.º 3409200701138715, enquanto as impugnações judiciais supra referenciadas não fossem decididas.

De acordo com as disposições conjugadas dos artigos 169º do CPPT e 52º, n.º 1, da LGT a execução fiscal será suspensa se for prestada garantia que assegure o pagamento da quantia exequenda.

Resulta inequivocamente dos autos que as impugnações judiciais n.ºs 1149/07.4BEALM, 1160/07.5BEALM e 1172/07.9BEALM se encontram findas, já com trânsito em julgado das decisões judiciais nelas proferidas, pelo que a referida execução fiscal terá prosseguido os seus termos, ficando precludido o efeito suspensivo.

Deste modo, a garantia ora oferecida deixou de ser apta a produzir os pretendidos efeitos suspensivos da execução, pelo que falta o interesse no prosseguimento desta reclamação, constatando-se, assim existir impossibilidade superveniente da lide, por o objecto da acção ser agora inviável” (cfr. sentença a fls. não numeradas do PEF; facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções);

R. A Reclamante não interpôs recurso da sentença proferida na alínea antecedente (facto que se extrai da consulta à plataforma SITAF e que o Tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções);

S. A 19 de Junho de 2014, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almada 3, com o seguinte teor:

Em vista da sentença judicial preferida nos processos de impugnação n. 1149/07.4 BEALM, 1160/07.5 BEALM e 1172/07.9 BEALM, e em cumprimento da mesma, proceda-se ao apuramento do imposto em dívida, acrescido dos juros de mora e custas que se mostrarem devidos.

Após o apuramento, notifique-se a executada com conhecimento ao seu legal representante, para no prazo de 15 dias, a contar da assinatura do aviso de recepção, efectuar pagamento do imposto apurado.

Findo o prazo estabelecido sem que aquele se mostre efectuado, dê-se cumprimento à disposição legal contida no n.º 2 do artigo 200º do código de Procedimento e do Processo Tributário. (cfr. doc. 1 junto com a p.i. a fls. 29 dos autos; cfr. despacho a fls. não numeradas do PEF apenso);

T. De ofício n.º 4949, datado de 20 de Junho de 2014, do Serviço de Finanças de Almada 3, foi a Reclamante notificada do despacho referido na alínea antecedente e do apuramento da quantia em dívida no valor de €158.745,58 tendo sido advertida que não procedendo à regularização do montante em dívida seria accionada a garantia prestada no âmbito do processo de execução fiscal 3409200701138715 (cfr. ofício junto ao PEF apenso a fls. não numeradas);

U. Na sequência da notificação do ofício referido na alínea antecedente a Reclamante apresentou, 8 de Julho de 2014, requerimento de pagamento da dívida exequenda cobrada coercivamente no âmbito do processo de execução fiscal 3409200701138715, em 60 prestações (cfr. requerimento a fls. não numeradas do PEF apenso);

V. A 8 de Julho de 2014, a Reclamante apresenta a presente reclamação contra o despacho do órgão da execução fiscal referido em S) (cfr. comprovativo de envio de telecópia a fls. 3 dos autos; cfr. fls. não numeradas do PEF apenso);

W. Em 12 de Setembro de 2014, o Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal, por delegação de competências do Director de Finanças autorizou o pagamento das dívidas exigíveis no processo de execução fiscal n.º 3409200701138715, em 24 prestações mensais e sucessivas (cfr. despacho junto ao PEF apenso a fls. não numeradas);

X. Na sequência da notificação do despacho referido na alínea antecedente, a Reclamante apresentou reclamação, a qual correu termos neste Tribunal com o número de processo 1285/14, tendo sido julgada improcedente e não tendo sido objecto de recurso jurisdicional (cfr. fls. não numeradas do PEF corroborada pela consulta à plataforma SITAF; facto alegado pelo I.R.F.P na resposta e não impugnado);

Questão objecto de recurso:

1- Prazo de prescrição da dívida tributária a cargo da entidade patronal que procedeu a retenções na fonte de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares devido pelos seus trabalhadores e prestadores de serviço.

A reclamante é uma empresa cujo rendimento é tributado em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, nos termos do disposto no artº 1º e 2º, n.º 1 a) do Código de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas.

O imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é um imposto que, como a sua denominação indica é devido por pessoas singulares, incidindo sobre o valor anual dos rendimentos por estas auferidos ao longo do ano, artº 1º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto (IRS). Pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto que será devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos pelo regime de isenção uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estas compete pagar.

Para o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares trata-se de um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Esta apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o estado tem a receber em sede de tributação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega desse valor ao estado. O mesmo ocorre quando a entidade a quem foi prestado um serviço retém do custo do serviço que deveria pagar ao prestador, e, para este seria rendimento tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, o valor correspondente ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Mas a empresa que procede à retenção na fonte não passa, por isso a ser tributada em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Arrecada os valores de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que são devidos pelos trabalhadores/prestadores de serviço que deve entregar nos cofres do estado.

Na presente situação, numa acção de inspecção, analisada a contabilidade da empresa que procedeu a retenção de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares de trabalhadores e prestadores de serviços nos anos de 1999, 2000 e 2001 a Administração Tributária concluiu que esta procedeu à retenção na fonte de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares devido pelos seus trabalhadores e prestadores de serviços mas não entregou nos cofres do estado, diversas importâncias que em 15 de Outubro de 2010, acrescidas de juros de mora tinham o valor de 89.503,71€ relativamente às retenções na fonte que efectuou em 1999, 64.191,14€ relativamente às retenções na fonte que efectuou em 2000 e 24.336,87€ relativamente às retenções na fonte que efectuou em 2001.

Assim, muito embora se repita ao longo de todo o processo que se trata de dívida de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares isso não é exacto, no sentido de ser uma dívida de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares da reclamante. Mas é uma dívida tributária, originada num mecanismo de cobrança daquele imposto, prevista na lei, em que a recorrente estava obrigada, nos termos do disposto no artº 98º, n.º 3 do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares a entregar os valores retidos até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que tais quantias foram deduzidas, que se verifica que não cumpriu na totalidade.

A prescrição desta dívida tributária encontra regulamentação no artº 48º da Lei Geral Tributária que abrange todas as dívidas tributárias estabelecendo a contagem do prazo de prescrição para os impostos periódicos e para os de obrigação única. Faz, aquele preceito, excepção a este tipo de contagem do prazo de prescrição para o Imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, o que nos permite deixar de lado estas duas situações por nada terem a ver com a situação em análise em que a retenção na fonte não é efectuada a título definitivo, mas por conta do imposto a pagar a final pelo trabalhador ou prestador de serviços que viu o seu rendimento diminuído por essa retenção.

Não se suscita qualquer dúvida na classificação do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares como imposto periódico, que se renova todos os anos e incide sobre o rendimento que todos os anos obtiveram os contribuintes, sendo certo que a mesma clareza não resulta face a esta dívida tributária originada no referido mecanismo de cobrança de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Nos casos de substituição tributária estabelece-se uma relação jurídico-tributária complexa cujos sujeitos são: o estado na qualidade de titular do crédito de imposto; o substituído, que é o verdadeiro contribuinte, relativamente ao qual se verificam os factos tributários; o substituto que a lei determina que ocupe a posição de devedor na relação jurídica tributária, dado entre ele e o substituído/contribuinte existir uma relação subjacente de direito privado, nos termos da qual é devedor para com o contribuinte de uma prestação de capital que é um rendimento do trabalhador/prestador de serviços. Assim, verificado o facto tributário relativamente ao substituído/contribuinte, o estado impõe o cumprimento total ou, parcial da dívida tributária utilizando como mecanismo de cobrança uma entidade diversa da Administração Tributária pela sua proximidade com o contribuinte no momento de verificação do facto tributário. No caso do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares o vencimento só chega a integrar o património do trabalhador amputado do imposto devido.

Como se refere no ac. deste Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Novembro de 2007, proferido no proc. n.º 0730/07, em situação em tudo idêntica à destes autos, o montante exequendo não teve por base uma verdadeira liquidação, mas um apuramento do montante da dívida tributária a cargo da recorrente, *«Na acção de fiscalização levada a cabo à ora recorrente foram detectadas retenções na fonte por ela efectuadas no decurso do ano de 2001 sobre determinados rendimentos sem que ela tenha procedido à entrega das quantias retidas nos cofres do Estado, como lhe competia e legalmente estava obrigada.*

Perante tal situação, a AF só se limitou a apurar os montantes retidos e não entregues pela recorrente e a exigir-lhe o cumprimento da obrigação que sobre ela impedia enquanto substituta tributária, não tendo procedido a qualquer liquidação.

Com efeito, abrangendo esta, em sentido amplo, todas as operações tendentes à determinação do montante do imposto a pagar pelo contribuinte (incidência, determinação da matéria colectável, liquidação em sentido técnico – aplicação da taxa legal do imposto à matéria colectável apurada – e cobrança), efectivamente neste caso não houve a prática de qualquer desses actos do processo de liquidação quer por parte da AF quer do próprio contribuinte.

Razão por que se não possa falar aqui na existência duma verdadeira liquidação.»

Contrariamente ao que se verifica em relação ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares devido pelas pessoas singulares esta dívida tributária constitui-se e apura-se no momento em que é disponibilizado o rendimento e deve ser entregue nos cofres do estado até ao dia 20 do mês seguinte. Ainda que possa todos os meses dever ser entregue a mesma quantia nos cofres do estado, tal repetição, como a sua ausência, não produz qualquer influência no facto tributário. A repetição das retenções não lhes retira o cariz de factos tributários instantâneos na medida em que incide sobre rendimentos distintos devidos por diversas prestações de trabalho ou de serviço.

Assim, na ausência de um especial regime de prescrição previsto para este tipo de dívida tributária, diverso do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, tendo em conta a sua natureza de obrigação única, nos termos do disposto no artº 48º da Lei Geral Tributária o prazo de prescrição inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

O artº 48º da Lei Geral Tributária, esta entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1999, veio a sofrer alteração com a introdução de nova redacção dada pelo art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12. Esta alteração consubstancia um alargamento do prazo de prescrição na medida em que retardou o termo inicial do prazo de prescrição. Tendo em conta o disposto no artº 297º, n.º 2 do Código Civil aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, tem esta nova redacção aplicação ao prazo de prescrição em curso na situação em análise.

Não se suscita controvérsia nos autos sobre a estarmos face a retenção na fonte feita por conta do imposto devido – artº 98º, n.º 1 do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

Assim, o prazo de prescrição iniciou-se nas seguintes datas:

1. Retenção de Janeiro de 1999: 31 de Janeiro de 1999;
2. Retenção de Fevereiro de 1999: 28 de Fevereiro de 1999;
3. Retenção de Março de 1999: 31 de Março de 1999;
4. Retenção de Abril de 1999: 30 de Abril de 1999;
5. Retenção de Maio de 1999: 31 de Maio de 1999;
6. Retenção de Junho de 1999: 30 de Junho de 1999;
7. Retenção de Julho de 1999: 31 de Julho de 1999;
8. Retenção de Agosto de 1999: 31 de Agosto de 1999;
9. Retenção de Setembro de 1999: 30 de Setembro de 1999;
10. Retenção de Outubro de 1999: 31 de Outubro de 1999.

Contabilizados os 8 anos de prescrição, as obrigações tributárias em análise prescreviam nas seguintes datas:

1. Retenção de Janeiro de 1999: 1 de Fevereiro de 2007;
2. Retenção de Fevereiro de 1999: 1 de Março de 2007;
3. Retenção de Março de 1999: 1 de Abril de 2007;
4. Retenção de Abril de 1999: 1 de Maio de 2007;
5. Retenção de Maio de 1999: 1 de Junho de 2007;
6. Retenção de Junho de 1999: 1 de Julho de 2007;
7. Retenção de Julho de 1999: 1 de Agosto de 2007;
8. Retenção de Agosto de 1999: 1 de Setembro de 2007;
9. Retenção de Setembro de 1999: 1 de Outubro de 2007;
10. Retenção de Outubro de 1999: 1 de Novembro de 2007.

Até se completar o prazo de prescrição, tendo em conta a matéria provada, não ocorreram factos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição em curso, pois apenas em 17 de Dezembro de 2007 teria lugar o primeiro acto interruptivo da prescrição com a interposição de impugnação judicial.

Deste modo se concluiu que a dívida tributária em causa e respeitante a Janeiro a Outubro de 1999, se mostra, efectivamente prescrita.

A sentença recorrida que assim não declarou enferma de erro de julgamento, a determinar a sua revogação na parte que foi objecto de recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e declarar a prescrição da dívida tributária referente aos meses de Janeiro a Outubro de 2007, assim julgando procedente a reclamação.

Sem custas, por não ter havido contra-alegações.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.

Assunto:

IVA. Fundamentação. Direito à dedução.

Sumário:

- I — É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*
- II — Tendo a AT aceitado a liquidação de IVA respeitante a uma determinada operação (e recebido o montante do imposto liquidado), não pode depois, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, entender que a mesma liquidação é inválida.*

Processo n.º 1034/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., SA.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1350/08.3BELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Impugnante ou Recorrida), anulou as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dos respectivos juros compensatórios efectuadas pela Administração tributária (AT) na sequência de uma inspecção àquela sociedade no âmbito da qual considerou que a mesma recebeu indevidamente o reembolso do imposto que suportou numa aquisição de 50 viaturas que efectuou à sociedade denominada “B.....”.

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

«A) A autora deduziu acção de Impugnação Judicial contra as notas de liquidação adicionais de IVA n.ºs 08111597, período 0410, no valor de € 610.263,50 e n.º 08111598, período 0410, no valor de € 84.266,52 (documentos n.ºs 1, 2 e 3 juntos à p.i. da impugnação), tudo no montante total de € 710.215,24 incluindo juros de mora e custas;

B) A matéria tributável, objecto da impugnação da contribuinte, foi apurada com recurso a correcções de natureza meramente aritmética resultantes de inspecção levada a efeito pelos Serviços de Prevenção e Inspecção de Leiria à contabilidade da Impugnante e ao conteúdo das declarações apresentadas;

C) Face ao probatório, Sua Exa. o Meritíssimo Juiz considerou procedente a acção porque, na sua opinião, a Administração Fiscal fizera uma interpretação excessivamente formalista dos factos provados;

D) Não concorda a Fazenda Pública com esta interpretação, tendo em conta que foi dado como provado que a impugnante realizou uma falsa operação triangular, que recebeu um reembolso indevido e que não ficaram esclarecidos os contornos e objectivos do negócio celebrado;

E) Isto não obstante se colocar a questão de falta de cumprimento do n.º 4 do art. 8.º do RITI ⁽¹⁾, a douta sentença recorrida considera excessiva a exigência da Administração Fiscal quanto ao cumprimento dos pressupostos do reembolso de IVA.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., deverá ser concedido provimento ao presente, revogando-se a decisão recorrida [...].»

1.3 A Impugnante contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença.

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto proferiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«A recorrente F.P. põe em causa a sentença proferida em processo de impugnação, a qual anulou os actos de tributação praticados quanto ao IVA que devia ter incidido sobre as 50 viaturas novas em causa, a qual teve lugar por correcção aritmética.

Invoca-se tal, com base no decidido quanto à “questão da falta de cumprimento do n.º 4 do art. 8.º do RITI”.

Se bem se entende a posição da recorrente, a A....., S.A., seria ainda responsável pela aquisição intracomunitária apesar de se reconhecer não ter sido a destinatária dos veículos em causa, tal como foram adquiridos em circulação intracomunitária por uma outra empresa, “B.....”, não de acordo com o que consta das respectivas facturas, pois as mesmas nunca chegaram a ser transportadas para o território português.

O IVA em causa era de entender como gerado na aquisição, tal como previsto no art. 1.º alínea a) do RITI, a qual só foi efectuada pela “B.....”, operador/vendedor dos ditos veículos.

Esta era quem, em princípio, tinha de pagar o imposto automóvel e obter as respectivas matrículas – contudo, sendo esta questão duvidosa, foi colocada à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia pelo ac. deste S.T.A. proferido a 27-1-10 no proc. 0766/09.

Afigura-se que o facto das ditas matrículas terem sido obtidas pela impugnante que as fez ainda registar, conforme ficou a constar do ponto 20 do probatório, não permite sustentar a manutenção dos referidos actos praticados pela A.F., sendo os relativos à dita aquisição pela “B.....”, que não foram postos em causa, que deveriam ter servido para a tributação, nos termos acima referidos, face ao que parece ser de julgar o recurso como sendo de improceder».

1.5 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ⁽²⁾ na medida em que anulou a liquidação de IVA, ou seja, se a ora Recorrida tinha ou não direito ao reembolso do imposto que suportou numa aquisição de 50 viaturas que efectuou à sociedade denominada “B.....”, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se a aquisição que fez das viaturas e a revenda por ela efectuada das mesmas viaturas podem ou não ser consideradas como aquisição em território nacional e como transmissão intracomunitária de bens (TIB), respectivamente.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«

1) *A Impugnante “A....., SA”, com o NIPC e matrícula, com sede na, n.º, Km,, Turquel, Alcobaca, é concessionária do fabricante alemão (“C....., AG”) dos camiões da marca “.....” e tem por objecto social o “comércio de veículos automóveis, manutenção e reparação de veículos automóveis, comércio de peças e acessórios para veículos automóveis”;*

2) *[No] Ano de 2004, a impugnante comprou à representante do fabricante e marca “.....” em Portugal (a “B.....”) 50 viaturas, novas, pesadas, ao preço unitário € 64.238,26 acrescido de IVA a taxa legal de € 12.205,27;*

3) *As aquisições dessas 50 viaturas foram registadas na contabilidade da impugnante através das facturas do fornecedor, a quem pagou integralmente o preço global de € 3.822.176,50, incluindo o correspondente IVA, que lhe foi liquidada à taxa normal, no valor global de € 610.263,50;*

4) *A “B.....” contabilizou a aquisição das referidas viaturas pesadas que efectuou à sociedade de direito alemão “C....., AG”, como sendo uma aquisição intracomunitária e assim fez constar nos campos 10 e 11 da sua declaração periódica;*

5) *Após ter efectuado a aquisição das referidas viaturas, a “B.....” transmitiu as mesmas para a impugnante, tendo considerado que se tratava de uma transmissão interna sujeita a IVA à taxa normal;*

6) *A impugnante pagou o correspondente IVA que lhe foi liquidado e exerceu o direito de dedução desse imposto, constante das facturas emitidas pela “B.....”;*

7) *A Administração Tributária (AT) não efectuou então qualquer correcção à declaração dessa referida operação por parte da “B.....” (dedução e liquidação do IVA - “Reverse Charge”);*

8) *Contudo, no ano seguinte a ter aprovado e efectuado o reembolso do IVA à impugnante, por despacho do Director de Finanças, foi emitida a Ordem de Serviço n.º OI 200601580 de 03/07/2006, para inspecção, “por suspeitas de fraude fiscal de IVA, do tipo carrossel, em transmissões intracomunitárias de bens”, tendo a acção início em 06/07/2006 (PNAIT 22139), de âmbito parcial, sobre o IVA e IRC dos Exercícios de 2003 e 2004 (Janeiro de 2003 a Dezembro 2004);*

9) *A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição sobre o 1.º Projecto de Relatório que concluiu pela existência de indícios de uma operação simulada e fraude de IVA em carrossel;*

10) *A impugnante exerceu o direito de audição, explicando que não havia qualquer acordo simulatório; o interesse económico do negócio para ela impugnante; o interesse para a empresa holandesa D..... na aquisição dos 50 camiões; o impedimento da aquisição directa ao fabricante alemão pela empresa holandesa; a oportunidade de negócio para a “B.....”; o motivo subjacente à revenda de 7 camiões; que não havia “fraude carrossel”, nem “simulação” nem falta de “substância económica” das operações comerciais, nem “missing trader”;*

11) *Por despacho de 14-04-2008, do Senhor Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária, foi declarado “sem qualquer efeito” o aludido Projecto de Relatório.*

12) *A impugnante foi então convidada a exercer, novamente, o seu direito de audição sobre outro Projecto de Relatório emitido ao abrigo da mesma Ordem de Serviço (n.º OI 200601589);*

13) *A impugnante exerceu, novamente, o direito de audição sobre esse novo Projecto de Relatório, que abandonou a fundamentação para correcções técnicas em sede de IVA, baseada na simulação e na fraude fiscal em carrossel, e fundamentou-se em que a impugnante «Conforme ponto III.2.2 a empresa A..... deduziu IVA que, de acordo com o disposto no artigo 20.º, conjugado com o artigo 19.º do Código do IVA e artigo 19.º do RITI, não é dedutível. (...)» -pg 3 do Relatório.*

14) Em 08-07-2008 foram emitidas as notas de liquidação adicional de IVA n.º 08111597, referente ao período 0410, no valor de € 610.263,50 e de juros compensatórios n.º 08111598, referente ao período 0410, no valor de € 84.266,52, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 31-08-2008;

15) A “B.....” contabilizou a aquisição que efectuou à sociedade de direito alemão “C....., AG” como sendo uma aquisição intracomunitária e assim o fez constar nos campos 10 e 11 da sua declaração periódica; e após ter efectuado a aquisição, a “B.....” transmitiu as viaturas para a impugnante, considerando que se tratava de uma transmissão interna sujeita a IVA à taxa normal;

16) A AT não efectuou qualquer correcção às referidas declarações de IVA apresentadas da “B.....”;

17) Todas as referidas viaturas foram registadas e matriculadas em Portugal;

18) A “B.....” entregou à AT o IVA que liquidou e recebeu da impugnante;

19) A AT elaborou dois projectos de Relatório, sendo que o segundo substituiu o primeiro, por considerar como válidas as explicações prestadas pela ora impugnante, em sede de direito de audição;

20) A impugnante registou e adquiriu matrículas e registos para as viaturas em causa, através de uma empresa à qual estava ligada, a “E....., Lda.”, melhor identificada no relatório; empresa esta com os sócios comuns à impugnante, F....., G....., H..... e I.....;

21) A referida “E.....” deu baixa dos registos e matrículas de 17 daquelas viaturas, em Agosto de 2005;

22) Em 23/01/2007, a DGV emitiu certidão, confirmando que todas as matrículas ficaram canceladas;

23) As supra referidas viaturas não entraram, à data da transacção em causa, fisicamente, em Portugal;

24) Dou por reproduzidos os documentos de notificação das liquidações e citação de fls. 43, 44 e 45;

25) Pelos factos em presença foi instaurado o Processo de Inquérito Criminal n.º 89/2007.1 EDACB, o qual foi arquivado nos termos do artigo 277.º, n.ºs 2 e 3 do CPP, pelo Magistrado dos Serviços do Ministério Público de Alcobaça, em 06/04/2009, concluindo, entre o mais, que «Foi solicitado à administração fiscal holandesa a realização de uma auditoria à D..... Holandesa que veio confirmar a realização do negócio, corroborando a versão dos factos trazida pela A..... – cfr. fls. 1772 a 1782. Não foi encontrado, nem pela administração fiscal portuguesa, nem holandesa, indícios de que o negócio tivesse sido simulado (...) Relativamente ao ilícito de fraude fiscal, conclui-se não terem sido carreados para os autos indícios suficientes da sua verificação (...)». - fls. 68/ss, 71/ss, 86 e 92-95;

26) Dou por reproduzidos os documentos relativos a elementos enviados à AT pela impugnante, de fls. 89 e 90, bem como o relatório de inspecção, seus anexos, elementos da Conservatória do Registo Comercial, cheque, locação financeira (leasing) e escritura de constituição, juntos ao PA anexo;

27) A presente impugnação deu entrada em 10/11/2008, cfr. fls.4.».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., S.A.” (Impugnante e ora Recorrida) comprou à “B.....”, representante no nosso país da sociedade de direito alemão denominada “C....., AG” (fabricante de viaturas pesadas da marca “.....”), 50 viaturas novas, cujo preço pagou, bem como o IVA que lhe foi liquidado pela vendedora, este no montante de € 610.263,50 (cf. factos provados sob os n.ºs 2, 3, 5 e 6).

Pviamente, a sociedade vendedora (“B.....”) comprou as referidas viaturas à “C....., AG” e registou na sua contabilidade essa operação como aquisição intracomunitária. Assim, porque considerou que a operação em causa constituía uma aquisição intracomunitária de bens (AIB) liquidou o IVA [autoliquidação ou *reverse charge* ⁽³⁾], à taxa normal, no montante de € 597.500,00, que entregou nos cofres do Estado (cf. factos provados sob os n.ºs 4, 7 e 15 e os documentos para que se remete no julgamento da matéria de facto).

Por seu turno, quando as vendeu à “A....., S.A.” (Impugnante e ora Recorrida), considerando que se tratava de uma transmissão interna, liquidou e cobrou o IVA, à taxa normal, no montante de € 610.263,50, e entregou-o nos cofres do Estado (cf. factos provados sob os n.ºs 2, 3, 5, 6, 15 e 18).

Os veículos em causa, apesar de terem sido registados e matriculados em Portugal, nunca chegaram a entrar no território nacional: a “A....., S.A.” vendeu-os à sociedade de direito holandês “D.....” e os mesmos foram directamente da Alemanha para a Holanda (cf. factos provados sob os n.ºs 10, 17 e 23 e os documentos para que se remete no julgamento da matéria de facto).

Tendo a “A....., S.A.” considerado que esta operação – venda à “D.....” – constituía uma transmissão intracomunitária de bens (TIB), entendeu que a mesma estava isenta de IVA (cf. documentos para que se remete no julgamento da matéria de facto).

Nesse pressuposto, a “A....., S.A.” pediu o reembolso do IVA que suportou na aquisição dos veículos à “B.....”, no montante de € 610.263,50, o que lhe foi deferido pelo SIVA, pelo que o recebeu (cf. documentos para que se remete no julgamento da matéria de facto).

Ulteriormente, no âmbito de uma acção de inspecção à sociedade “A....., S.A.” (ora Impugnante e Recorrida), suscitaram-se dúvidas à AT sobre a possibilidade desta sociedade obter o reembolso do IVA que suportou com a aquisição dos veículos à “B.....”.

Se bem alcançamos o que se passou em sede dessa acção inspectiva à sociedade “A....., S.A.”, a AT, numa primeira fase, elaborou um relatório no sentido de que o IVA em causa não podia ser deduzido porque considerou existirem indícios de uma operação simulada e de fraude *«do tipo carousel»*; no entanto, após aquela sociedade ter exercido o direito de audiência prévia, a AT deu sem efeito esse primeiro relatório, bem como a tese que lhe estava subjacente e que se alicerçava na simulação da operação (cfr. factos provados sob os n.ºs 8 a 11 e 19).

Aliás, o próprio Ministério Público de Alcobaça arquivou o inquérito que correu termos nos respectivos serviços com referência aos factos referidos nesse primeiro relatório elaborado pelos Serviços de Inspecção Tributária, concluindo, par além do mais, que *«[f]oi solicitado à administração fiscal holandesa a realização de uma auditoria à D..... Holandesa que veio confirmar a realização do negócio, corroborando a versão dos factos trazida pela A..... – cfr. fls. 1772 a 1782. Não foi encontrado, nem pela administração fiscal portuguesa, nem holandesa, indícios de que o negócio tivesse sido simulado (...) Relativamente ao ilícito de fraude fiscal, conclui-se não terem sido carreados para os autos indícios suficientes da sua verificação (...)»* (cfr. facto provado sob o n.º 25).

Sem prejuízo de ter abandonado essa tese, a AT elaborou novo relatório em que considerou não ser admissível a dedução do imposto pela ora Recorrida, *«de acordo com o disposto no artigo 20.º, conjugado com o artigo 19.º do Código do IVA e artigo 19.º do RITI»* (cfr. factos provados sob os n.ºs 13 e 19 e documentos para que se remete no julgamento da matéria de facto) e concluiu que *«o “corte” do direito à dedução do IVA constante das facturas de compra [efectuada pela “A....., S.A.”] à B..... das 50 viaturas»* tem por fundamento *«o facto demonstrado de se tratar de uma operação inerente a bens não situados no território nacional, o que face ao art. 6.º, n.º 1, conjugado com o artigo 20.º, n.º 1, a), ambos do CIVA, e artigo 14.º do RITI, determina o não reconhecimento do direito à dedução do IVA respectivo»*.

Embora as muitas dúvidas – ousamos até dizer a confusão – manifestadas pela Fazenda Pública no processo em torno da fundamentação do acto impugnado [parecendo, inclusive, na contestação, como nas alegações pré-sentenciais e nas alegações de recurso da sentença, recuperar a tese, abandonada pelos Serviços de Fiscalização, de que as operações são simuladas ⁽⁴⁾], afigura-se-nos que podemos assentar no seguinte:

i) a liquidação adicional impugnada tem origem no entendimento de que a ora Recorrida não podia deduzir ou obter o reembolso do IVA que lhe foi liquidado pela “B.....” quando lhe vendeu as viaturas e que ela pagou e a vendedora entregou nos cofres do Estado (reembolso originado pelo facto de na revenda das mesmas viaturas que a ora Recorrida efectuou à “D.....” não ter liquidado IVA, no pressuposto de que se tratava de uma TIB e, por isso, isenta de IVA ao abrigo do art. 14.º do RITI);

ii) a fundamentação expendida pela AT para considerar que esse reembolso foi ilegal foi [bem ou mal, por ora não interessa, pois da fundamentação material trataremos adiante ⁽⁵⁾], não a de que a “A....., S.A.” (ora Recorrida) deveria ter liquidado IVA na venda que fez à “D.....” ⁽⁶⁾, mas que a “B.....” não deveria ter liquidado IVA à ora Recorrida (como liquidou, pressupondo que se tratava de uma transmissão interna) e isto porque a aquisição que fez das viaturas à “C....., AG” não pode ser considerada como uma AIB – por os veículos não terem dado entrada no território nacional (não ter havido expedição ou transporte para território nacional, na terminologia do art. 3.º do RITI) – e, por esse motivo, não devia a “B.....” ter autoliquidado o imposto com referência a essa operação.

A “A....., S.A.” (ora Recorrida) impugnou essa liquidação.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria deu-lhe razão e anulou a liquidação. Se bem interpretamos a sentença recorrida, aí, após se tecerem considerandos em torno do conceito de AIB e respectivo enquadramento legal, relevou-se a *«entrada dita “normativa” dos bens em território nacional»*, assim se considerando preenchido o conceito de AIB do art. 3.º do RITI. Mais considerou a sentença, em síntese, que *«[s]e fisicamente os bens tivessem passado por território nacional, o resultado final seria o mesmo que o caso apresenta»* e *«sem que qualquer dos Estados-Membros envolvidos tivesse qualquer benefício ou prejuízo fiscal, obrigar-se-ia as empresas ao ónus de despender os gastos de transporte ou expedição de 50 camiões da Alemanha para o território nacional, para, de seguida, os levar de regresso, para um país próximo da Alemanha, seu último destino»*, motivo por que afastou a interpretação efectuada pela AT, que considerou *«demasiado formalista»*.

A Fazenda Pública discorda desse entendimento e insiste que a “A....., S.A.” recebeu um reembolso indevido. De acordo com as conclusões do recurso, discorda da interpretação que foi efectuada pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria *«tendo em conta que foi dado como provado que a impugnante realizou uma falsa operação triangular, que recebeu um reembolso indevido e que não ficaram esclarecidos os contornos e objectivos do negócio celebrado»* e porque *«não obstante se colocar a questão de falta de cumprimento do n.º 4 do art. 8.º do RITI [(7)], a douta sentença recorrida considera excessiva a exigência da Administração Fiscal quanto ao cumprimento dos pressupostos do reembolso de IVA»*.

Salvo o devido respeito, não é fácil acompanhar a alegação da Recorrente, pois não segue uma linha argumentativa inequívoca, antes “misturando” argumentos que parecem suportar teses contraditórias.

Seja como for, continua a sustentar que a sociedade ora Recorrida recebeu um reembolso indevido porque não tinha direito à dedução do IVA constante da factura respeitante à aquisição dos veículos à “B.....” (que a Recorrida pagou e esta última sociedade entregou nos cofres do Estado) porque esta não lhe devia ter liquidado o imposto, uma vez que a aquisição que, por seu turno, fez das mesmas viaturas à “C..... AG” não pode ser tida como uma AIB e, por isso, não devia a “B.....” ter autoliquidado o imposto com referência a esta operação.

Vejamos, então, se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que o reembolso não era indevido.

2.2.2 DA LEGALIDADE DO PEDIDO DE REEMBOLSO

Antes do mais, cumpre deixar bem claro que, pese embora a argumentação da Recorrente, a liquidação adicional impugnada não teve por fundamento que a operação que esteve na origem do IVA cujo reembolso foi pedido e concedido à ora Recorrida seja simulada. Essa fundamentação, que a AT ensaiou no primeiro relatório da fiscalização, ficou definitivamente arredada no segundo.

Assim, salvo o devido respeito, toda a argumentação aduzida pela Fazenda Pública na tentativa de recuperar essa tese carece de sentido, uma vez que, como este Supremo Tribunal Administrativo tem dito inúmeras vezes, a legalidade do acto não pode ser aferida senão à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática desse acto tributário.

Do mesmo modo, não faz sentido imputar à sentença a falta de esclarecimento quanto aos contornos das operações em causa, embora não deixe de se realçar a perplexidade motivada por essa alegação, quando a própria Fazenda Pública não consegue decidir-se sobre a natureza das mesmas.

Depois, cumpre também ter presente que o reembolso pedido pela ora Recorrida e que a AT lhe deferiu – e que a AT veio, ulteriormente, a considerar indevido, assim dando origem à liquidação impugnada – teve origem, não em qualquer aquisição intracomunitária, mas numa aquisição no território nacional (a que a Recorrida efectuou à “B.....”), seguida de uma transmissão intracomunitária (a efectuada pela Recorrida à “D.....”).

Dito de outro modo, a ora Recorrida fez assentar o seu pedido de reembolso na circunstância de ter suportado o IVA na aquisição que efectuou à “B.....” e de não ter liquidado IVA na venda que efectuou à “D.....”, por se tratar de operação isenta.

A nosso ver, a tese da Fazenda Pública assenta num pressuposto que condiciona toda a sua argumentação: o de que a “B.....” não deveria ter liquidado IVA na venda que efectuou à “A....., S.A.” (ora Recorrida) porque a aquisição que aquela fez dos mesmos bens à “C..... AG” também não estava sujeita a imposto. Tudo isto porque os veículos não chegaram a dar entrada no nosso País.

Ora, independentemente de saber se o deveria ou não ter feito, o que resulta da factualidade dada como provada, que a Recorrente não discute ⁽⁸⁾, é que esse imposto foi entregue pela Recorrida à vendedora (“B.....”) que, por sua vez, o entregou nos cofres do Estado (cfr. factos provados sob os n.ºs 2, 3, 5, 6 e 18).

Não vamos, sequer, discutir se a aquisição que a “B.....” efectuou à “C..... AG” podia ou não ser considerada uma AIB, designadamente por não ter havido a deslocação física dos bens da Alemanha para o território nacional ⁽⁹⁾. A verdade, é que a AT aceitou tal aquisição como uma AIB, na medida em que, como resulta provado nos autos, recebeu o IVA que a “B.....” autoliquidou e entregou nos cofres do Estado e nunca promoveu a correcção dessa liquidação.

Mas não é essa aquisição que está aqui em causa e, por isso e salvo o devido respeito, se nos afigura despiciendo discorrer aqui sobre a natureza dessa operação, suas características ⁽¹⁰⁾ e a eventual violação do RITI. Como dissemos já, o reembolso pedido pela ora Recorrida e que lhe foi concedido – e que a AT, depois, considerou indevido, dando origem à liquidação impugnada – teve origem, não em qualquer aquisição intracomunitária, mas numa aquisição no território nacional (efectuada pela Recorrida à “B.....”, ambas sociedades portuguesas), tendo-se-lhe seguido uma transmissão intracomunitária (efectuada pela Recorrida à “D.....”).

Ora – e, a nosso ver, reside neste ponto o nó górdio da questão –, pela aquisição que a Recorrida efectuou à “B.....”, esta liquidou e cobrou o IVA, que aquela pagou com o preço, esse imposto foi entregue nos cofres do Estado e a AT nunca corrigiu essa liquidação, aceitando a operação subjacente como uma transmissão interna, fazendo seu o imposto liquidado pela vendedora e pago pela compradora.

Assim, mal se compreende que a AT pretenda agora obviar ao reembolso do imposto (*rectius*, considerar como indevido o reembolso que ela mesma deferiu a pedido da Recorrida) com o fundamento de que essa liquidação não era devida e, por isso, que não há direito à dedução do imposto respectivo. Se a AT não diligenciou pela correcção daquela liquidação – que sustenta ser indevida – como pretende agora obviar à dedução do imposto?

Nem se diga, como o fez a ora Recorrente nas alegações pré-sentenciais que «*um erro não se deve corrigir com outro erro*». Dando de barato que a liquidação de IVA que a “B.....” efectuou seja um erro, se a AT assim o entendia não lhe restava outro caminho – porque a isso está obrigada pelo princípio da legalidade que deve enformar toda a sua actividade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e arts. 5.º, n.º 2, e 55.º da Lei Geral Tributária) – senão promover a

sua correcção, designadamente promovendo a devolução do montante indevidamente recebido. Não o tendo feito, não pode obviar ao exercício do direito de dedução do imposto (sob pena de somar um erro em cima de outro).

A não ser assim, a AT estaria a locupletar-se com um imposto que considera não ser devido, numa clamorosa violação dos princípios por que deve pautar a sua actividade, designadamente os da boa-fé e da justiça. Por outro lado, estaria também a introduzir um desvio inadmissível naquele que é um dos princípios fundamentais do IVA: o direito à dedução do imposto que, como expressão do método substractivo indirecto, constitui «*a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado*»⁽¹⁾; bem como estaria a reduzir a letra morta o desígnio de neutralidade prosseguido pelo imposto sobre o valor acrescentado.

Em conclusão, tendo a AT aceite a liquidação de IVA respeitante a uma determinada operação (recebendo o montante do imposto liquidado), não pode depois, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, entender que a mesma liquidação é inválida.

Tudo o resto, salvo o devido respeito, não releva para a decisão.

Assim, entendemos que a decisão recorrida deve manter-se, se bem que com fundamentos não inteiramente coincidentes com os da sentença.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.

II - Tendo a AT aceite a liquidação de IVA respeitante a uma determinada operação (e recebido o montante do imposto liquidado), não pode depois, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, entender que a mesma liquidação é inválida.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva*.

⁽¹⁾ De acordo com a correcção a fls. 215/216.

⁽²⁾ Apesar da referência da Recorrente à violação pela sentença do art. 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário efectuada nas alegações, mas omitida nas conclusões – pelas quais se define o âmbito do recurso, de acordo com o disposto no art. 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no art. 635.º, n.º 4, e 639.º, do Código de Processo Civil –, não cumprimos o disposto no n.º 3 do art. 659.º do mesmo Código, por não encontramos na motivação do recurso qualquer alegação susceptível de suportar a invocação de uma nulidade da sentença.

⁽³⁾ *Reverse charge* é o mecanismo, adoptado por razões de combate à evasão fiscal, pelo qual se considera como sujeito passivo de IVA não o prestador de serviços ou transmitente de bens (ou seja, as pessoas que exerçam as actividades de produção, comércio ou prestação de serviços), como normalmente acontece, mas o adquirente dos mesmos. Este regime foi adoptado nas aquisições intracomunitárias relativamente aos meios de transporte novos (RITI) como modo de combater a tendência dos adquirentes explorarem as diferenças das taxas nos vários Estados Membros se o imposto fosse liquidado pelo fornecedor no Estado-Membro de origem – poderiam existir desvios na localização das aquisições que iriam gerar distorções de concorrência, com prejuízo para os Estados-Membros que praticassem taxas de IVA mais altas.

⁽⁴⁾ Vejam-se as alegações de recurso vertidas sob o n.º 17, onde a Recorrente afirma, a respeito das vendas da “B.....” à “A....., S.A.” e desta última à “D.....”, que «*se concluiu que estas não existiram na realidade*», sob o n.º 22, onde ficou dito que «*apenas podemos concluir que estamos perante operações simuladas*» e sob o n.º 32, onde a Recorrente afirma que «*tudo aponta para que o negócio tenha sido simulado*».

⁽⁵⁾ Uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

⁽⁶⁾ Se assim fosse, o montante da liquidação não poderia ser, como é, de € 610.263,50, mas teria de ser de € 627.000,00, atento o valor global da venda (3.300.000,00) e tendo em conta que a taxa de imposto era, à data, de 19%.

⁽⁷⁾ Ver nota 1.

⁽⁸⁾ E, se a discutisse, a competência em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso não seria deste Supremo Tribunal Administrativo, atento o disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAFA), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT.

⁽⁹⁾ Note-se que a deslocação física dos bens, enquanto requisito para que a operação seja considerada intracomunitária visa apenas assegurar a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino aplicável ao comércio intracomunitário.

⁽¹⁰⁾ Nomeadamente a divergência entre o circuito das facturas [C....., AG (Alemanha) ⇒ B..... (Portugal) ⇒ A..... (Portugal) ⇒ D..... (Holanda)] e o circuito dos bens [C....., AG (Alemanha) ⇒ D..... (Holanda)].

⁽¹¹⁾ XAVIER DE BASTO, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, pág. 41.

Acórdão de 23 de Setembro de 2015.**Assunto:**

Prescrição. Interrupção do Prazo. Responsável subsidiário.

Sumário (reproduz o sumário do acórdão de 9 de Setembro de 2015, proferido no processo n.º 1024/15):

- I — Antes da alteração introduzida no artigo 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.*
- II — Só após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido n.º 3 do artigo 49.º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.*
- III — Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12.º da LGT e no artigo 12.º do C.Civil.*
- IV — Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.*

Processo n.º 1044/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira e Outros.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 2315/15.4BESNT

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (adiante Reclamante e Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que lhe julgou improcedente a reclamação deduzida ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) da decisão administrativa proferida em sede de execução fiscal e que indeferiu o pedido de reconhecimento da prescrição da obrigação tributária por ele formulado relativamente à dívida exequenda, que lhe está a ser exigida após reversão, por ter sido considerado responsável subsidiário.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso o Recorrente apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A) O presente recurso vem interposto da douta sentença em que se julga não verificada a prescrição da dívida tributária exequenda nos autos de execução fiscal com o Proc. n.º 1503200401058908 do Serviço de Finanças de Cascais - I;

B) A citação do revertido aqui recorrente ocorreu em 28/10/2009 naqueles autos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva da dívida de IVA de Dezembro de 2002;

C) A douta sentença recorrida julga não verificada a dita prescrição porquanto, uma vez que interrupção do prazo da prescrição verificada com a citação da devedora principal não produziu efeitos quanto ao aqui recorrente (por ter sido citado para além dos cinco anos decorridos da liquidação), a interrupção da prescrição, quanto ao recorrente, só se verifica com a sua citação para a execução como «causa interruptiva própria e singular do prazo de prescrição»;

D) Julgando-se, igualmente, que o disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, não contende com esta interpretação;

E) Pelo que a questão ora submetida ao duto julgamento do tribunal ad quem é exclusivamente de direito, ou seja, a de saber se, no caso sub judice, após verificada a interrupção do prazo da prescrição com a citação do devedor principal, se verifica nova interrupção com a citação do responsável tributário quando este beneficia do disposto no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, atendendo ao consagrado na redacção actual do n.º 3 do artigo 49.º da LGT e, face à solução jurídica encontrada, saber se se verificou ou não, quanto ao aqui recorrente e revertido, a alegada prescrição da dívida exequenda;

F) Na verdade, tendo a citação do aqui recorrente ocorrida em 2009, ou seja, para além dos cinco anos decorridos sobre a liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda e não tendo a interrupção da prescrição relativa à citação da devedora principal produzido efeitos quanto a ele revertido, atento o prescrito no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, à que interpretar, em conjunto e de forma sistemática, os artigos 48.º e 49.º da LGT, atenta a nova redacção do n.º 3 deste último, para determinar se a citação do responsável subsidiário, nos termos sobreditos, opera também uma (nova) interrupção do prazo da prescrição;

G) De facto, e salvo melhor opinião, o recorrente considera que a sua citação na qualidade de responsável subsidiário, nos termos em que ocorreu, não produz nova interrupção no prazo da prescrição;

H) Com efeito, a alteração do n.º 3 artigo 49.º da LGT introduzida pelo artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, implica que a interrupção do prazo da prescrição tem lugar a única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar e a citação do aqui recorrente ocorreu já na vigência e ao abrigo deste novo normativo;

I) E tal normativo deve ser entendido no sentido de que a verificação de um novo facto interruptivo ocorrida na sua vigência não interrompe (de novo) o prazo da prescrição;

J) Sendo que, no caso em apreço, a primeira e única causa de interrupção do prazo da prescrição que ocorreu foi a da citação do devedor principal, não tendo, por isso, a citação do revertido e aqui recorrente a virtude de interromper de novo o prazo da prescrição;

K) Na verdade, tendo o disposto n.º 3 do artigo 48.º da LGT sido instituído em claro benefício do responsável subsidiário quando a sua citação ocorre para além dos cinco anos da liquidação, não é legítima uma interpretação que transforme tal benefício num prejuízo consubstanciado num alargamento do prazo de prescrição em função da admissibilidade de interrupções sucessivas;

L) O que contraria manifestamente, aliás, as premissas da certeza e segurança que se quis fazer prevalecer com o próprio instituto da prescrição das dívidas tributárias, até porque, com o consignado no n.º 3 do artigo 48.º, o legislador pretendeu criar para o responsável subsidiário um regime de prescrição mais favorável, introduzindo tal excepção à regra do n.º 2 do mesmo artigo.

M) Sendo certo, por outro lado, que o legislador, bem conhecendo o regime da prescrição tributária que quis alterar, não introduziu qualquer excepção ao disposto no n.º 3 do artigo 49.º na redacção actual, pelo que não é legítimo ao intérprete entender tal normativo no sentido de que relativamente à mesma dívida tributária pode ocorrer mais do que uma interrupção do prazo de prescrição;

N) Em especial se considerarmos que se trata de matéria de reserva de lei formal em que se encontra afastada a possibilidade de interpretação analógica ou extensiva;

O) Pelo que, sempre com o devido respeito e salvo melhor opinião, o entendimento de que, após verificada a interrupção do prazo da prescrição relativa à citação do devedor principal se poderia dar nova interrupção com a citação do revertido, é ilegal por não ser compatível com o preceituado no n.º 3 do artigo 49.º e, por outro lado, retira qualquer vantagem que poderia beneficiar o responsável subsidiário com o disposto no n.º 3 do artigo 48.º, o que, parece evidente, não ter sido o escopo que presidiu a intenção do legislador ao formular os normativos em causa;

P) Pelo que, em suma, mal andou a douda sentença recorrida, laborando em erro no julgamento de direito, violando o disposto no artigo 49.º, n.º 3 da LGT, quando o interpretou no sentido de que a interrupção da prescrição da dívida tributária exequenda se pode verificar uma vez com a citação do devedor principal e, posteriormente, uma outra vez com a citação do responsável subsidiário, quando este aproveite do estatuído no n.º 3 do artigo 48.º da LGT;

Q) Quando, salvo melhor opinião, da conjugação dos normativos do artigo 48.º, n.ºs. 1, 2 e 3 e do artigo 49.º, n.ºs. 1 e 3 da LGT, deve resultar a interpretação no sentido de que a interrupção do prazo da prescrição da dívida tributária exequenda apenas se verifica uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, independentemente do facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário (por força do disposto no n.º 2 do artigo 48.º da LGT) e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não ao responsável subsidiário (nos termos do n.º 3 do artigo 48.º).

R) Termos em que a dívida tributária exequenda em apreço deveria ter sido julgada prescrita relativamente ao revertido e aqui recorrente.».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.4 A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação:

«[...] *A questão controvertida consiste em saber se tendo o recorrente/devedor subsidiário sido citado para além do 5.º ano para além da liquidação, não lhe sendo, assim, tal facto interruptivo da prescrição oponível (artigo 48.º/3 da LGT), a sua própria citação constitui facto interruptivo da prescrição. Temos como assente que a citação do revertido/devedor subsidiário interrompe a prescrição.*

Vejam os.

Nos termos do disposto no artigo 48.º/3 da LGT «A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação».

Por força do estatuído no artigo 49.º/1 da LGT a citação interrompe a prescrição, sendo certo que, nos termos do número 3, a interrupção tem lugar uma única vez e com o facto que ocorrer em primeiro lugar.

Ora, da interpretação e aplicação conjugada dos referidos normativos resulta que a citação de cada um dos devedores (originário e subsidiário), ocorrida no âmbito do PEF, interrompe a prescrição, nos termos do disposto no artigo 49.º/1 da LGT, constituindo uma causa interruptiva própria e singular, só podendo ocorrer uma vez relativamente a cada um deles.

Todavia, as causas de interrupção da prescrição ocorridas relativamente ao devedor principal são oponíveis ao devedor subsidiário, salvo se a citação deste ocorrer para além do 5.º ano posterior à liquidação do tributo (artigo 48.º/2/3 da LGT).

Portanto, no caso em análise, tendo o recorrente devedor subsidiário sido citado para além do 5.º ano após a liquidação do IVA, as causas de interrupção oponíveis ao devedor principal, nomeadamente, a sua citação, não poderão ser oponíveis ao recorrente devedor subsidiário.

Porém a citação do próprio recorrente devedor subsidiário, enquanto causa interruptiva própria e singular da prescrição não poderá deixar de lhe ser oponível.

E esta interpretação em nada contende com o normativo do artigo 49.º/3 da LGT, pois que a interrupção só tem lugar uma vez, sendo certo que a citação foi primeiro e único facto interruptivo da prescrição relativamente ao recorrente (ver acórdão do STA, de 2014/03/16 – P. 0601/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt e acórdão proferido no recurso n.º 1012/15).

Como expende o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, notas práticas, página 112) «...É apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário (e o conseqüente diferimento do termo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5.º ano posterior ao da liquidação. Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5.º ano, se ele for citado até ao fim do 8.º ano a contar do início do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art. 48.º). O efeito daquele n.º 3 do art. 48.º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário».

A nosso ver, a interpretação que o recorrente faz dos normativos em causa não tem o menor arrimo legal.

Ora, está em causa o IVA de Dezembro de 2002.

O prazo de prescrição é de 8 anos e iniciou-se em 1 de Janeiro de 2003, pelo que a prescrição, em princípio, ocorreria em 1 de Janeiro de 2011.

Sucedeu que o recorrente foi citado para o PEF em 28 de Outubro de 2009.

Tal ocorrência interrompeu o prazo de prescrição, eliminando o período de tempo anterior, começando a correr um novo prazo de prescrição após trânsito da decisão que vier a pôr termo ao PEF (Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, notas práticas, página 62, Jorge Lopes de Sousa).

Parece, pois, certo que não se verifica a prescrição da obrigação exequenda».

1.6 Dispensaram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.7 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando julgou que não se verificava a prescrição da obrigação tributária correspondente à dívida de IVA do período de Dezembro de 2002, em cobrança na execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade, reverteu contra o ora recorrente, face à sua qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento dessa dívida.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1. Em 16.09.2003, a Administração Fiscal instaurou contra a sociedade “B....., Lda.” o processo de execução fiscal com o n.º 1503200301085824, por dívida de IVA referente a Dezembro de 2002;

2. Não tendo sido concretizada a penhora de quaisquer bens da executada originária e após notificação do reclamante para o exercício do direito de audição antes da decisão de reversão da execução foi, por despacho proferido em 20.10.2009, pelo Chefe de Finanças de Cascais 1 e com base nos elementos constantes do processo e da concretização da notificação para audição, determinado a reversão da execução contra o Revertido;

3. Em 28.10.2009, o ora Reclamante recebeu a carta registada com aviso de recepção que lhe foi enviada pelo OEF para “citação/reversão”;

4. Em 27.03.15, foi apresentado pelo executado requerimento de reconhecimento da prescrição da dívida referida em a), o qual mereceu o despacho de 07.04.2015, do Chefe de Finanças de Cascais 1 (cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido), de indeferimento do requerido com base na Informação dimanada pelos serviços na mesma data, notificado ao interessado em 10.04.2015».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívida de IVA do mês de Dezembro de 2002 e que reverteu contra o ora Recorrente, por ter sido considerado responsável subsidiário pela dívida exequenda, aquele pediu ao chefe do órgão da execução fiscal que reconhecesse a prescrição da obrigação tributária no que a ele se refere. Alegou, em síntese, que, uma vez que foi citado mais de cinco anos para além do quinto ano ulterior àquele em que foi efectuada a liquidação, não lhe é oponível como facto interruptivo da prescrição a citação da sociedade originária devedora (cfr. art 48.º, n.º 3, da LGT) e que não se pode considerar que o prazo se tenha interrompido com a sua própria citação, uma vez que, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 49.º da LGT, «a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar».

Da decisão de indeferimento desse pedido, o ora Recorrente reclamou para o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou a reclamação improcedente.

O Reclamante recorre dessa sentença para este Supremo Tribunal Administrativo.

Porque a questão que se suscita neste recurso é em tudo idêntica àquela que foi decidida por este Supremo Tribunal Administrativo no passado dia 9 do corrente mês no processo com o n.º 1024/15 ⁽¹⁾ – o Recorrente é o mesmo e as conclusões de recurso são em tudo idênticas, apenas divergindo no que respeita à dívida exequenda – e porque concordamos integralmente com a doutrina que nele foi sustentada e com a decisão que nele foi proferida, passaremos a citar, permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pelo caso *sub judice*, designadamente quanto à diferente dívida exequenda: o IRC de 2002, naquele processo, o IVA de Dezembro de 2002, nos autos. Passando a citar:

«A sentença julgou não prescrita a dívida com a seguinte e essencial motivação:

– reportando-se a dívida de IVA ao ano de 2002 [período de Dezembro], o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos (n.º 1 do art. 48.º da LGT), iniciado em 1/01/2003 e que terminaria em 1/01/2011 caso inexistissem causas interruptivas ou suspensivas relevantes ⁽²⁾;

– as causas interruptivas relevantes (previstas no n.º 1 do art. 49.º da LGT e onde se inclui a citação) produzem efeitos tanto em relação ao devedor principal como em relação ao devedor subsidiário (n.º 2 do art. 48.º), excepto se ocorrer a situação prevista no n.º 3 deste preceito legal, segundo o qual «a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação»;

– todavia, ainda que a citação do responsável subsidiário ocorra depois do 5.º ano posterior ao da liquidação, se ele for citado dentro do prazo de 8 anos contado desde o termo inicial do prazo de prescrição, os efeitos da interrupção que decorrem da sua própria citação produzem-se relativamente a si. «O efeito daquele n.º 3 do art. 48.º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário (...)».

– no caso, tendo a citação do responsável subsidiário ocorrido no dia 1/12/2009, conclui-se que a interrupção da prescrição operada pela citação da sociedade devedora originária (em 7/09/2004) deixou de produzir efeitos relativamente a si, já que a sua citação teve lugar depois do 5.º ano posterior à liquidação efectuada em 2003; contudo, tendo ele sido citado dentro do limite temporal de 8 anos contados a partir do termo inicial do prazo de prescrição da obrigação tributária (1/01/2003), os efeitos interruptivos que dimanam da sua própria citação produzem-se relativamente a si, já que se trata do primeiro facto interruptivo com relevância quanto a este devedor, provocando a inutilização de todo o tempo anteriormente decorrido, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 326.º do Código Civil, pelo que não ocorre a prescrição desta obrigação tributária.

O reclamante, ora recorrente, não discorda, no essencial, desta motivação jurídica, aceitando o julgado quanto à aplicabilidade do prazo de prescrição previsto no art. 48.º da LGT, quanto ao termo inicial e seu modo de contagem, quanto à prática de actos com potencialidade interruptiva à luz do art. 49.º da LGT (acto de citação), quanto ao regime regra contido no n.º 2 do art. 48.º sobre a extensão dos efeitos dos actos interruptivos da prescrição da obrigação tributária relativamente a todos os responsáveis (devedor principal e subsidiário) e quanto ao desvio a essa regra sempre que

a citação do responsável subsidiário seja efectuada mais de cinco anos após o acto de liquidação (art. 48.º, n.º 3).

Como não discorda do decidido quanto a não poder relevar quanto a si (oponente /responsável subsidiário) o efeito interruptivo provocado pelo acto de citação da sociedade devedora principal, por ter sido citado mais de cinco anos depois da liquidação, ou quanto à tese acolhida na sentença (e firmada na jurisprudência) no sentido de que ainda que a citação do responsável subsidiário seja efectuada para além do referido prazo de cinco anos, ela ainda provoca a interrupção da prescrição caso ocorra dentro do prazo prescricional de oito anos ¹ [¹ Cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 27.08.2008, no proc. n.º 0719/08, de 15.04.2009 no proc. n.º 0149/09 e de 6.03.2014, no proc. n.º 0601/13].

O que o recorrente sustenta é, tão-somente, isto: dado que por força da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor em 1/01/2007, a norma contida no n.º 3 do art. 49.º da LGT passou a dispor que «a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar», então não pode ter relevo como acto interruptivo a sua própria citação, ocorrida já após a entrada em vigor da referida norma, porquanto havia já ocorrido anteriormente um outro acto interruptivo, traduzido na citação da devedora principal. Razão por que, na sua óptica, a sentença incorreu numa errada aplicação e interpretação da lei, já que após 1/01/2007 a interrupção do prazo da prescrição só pode ocorrer uma vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar, isto é, com o primeira citação que ocorra na execução, independentemente desse facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário, e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não ao responsável subsidiário.

Pelo que a matéria em causa se restringe a saber se, no caso sub judice, após a interrupção do prazo de prescrição da obrigação tributária com o acto de citação do devedor principal (em 7/09/2004), podia ou não ocorrer um novo acto interruptivo, com a citação do responsável subsidiário (em 1/12/2009), atenta a alteração introduzida no n.º 3 do art. 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Matéria que, sendo pertinente, nunca foi verdadeiramente analisada, pois que na sentença não chegou a ser examinada esta vertente da argumentação do reclamante».

É esta, pois, a questão que cumpre apreciar e dirimir.

2.2.2 O PRAZO DE PRESCRIÇÃO PODE INTERROMPER-SE DE NOVO COM A CITAÇÃO DO RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO APÓS TER SIDO INTERROMPIDO COM A CITAÇÃO DO DEVEDOR ORIGINÁRIO?

Continuando a citar o acórdão de 9 do corrente mês:

«Como se sabe, antes da alteração introduzida no artigo 49.º da LGT pelo artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição podiam ou não relevar todas elas; e a jurisprudência acabou por se firmar e pacificar no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores – Cfr., entre outros, os acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 24/10/2007, no proc. n.º 0244/07 e de 28/05/2008, no proc. n.º 0840/07, e os acórdãos desta Secção de 12/08/2009, no proc. n.º 0748/09, e de 13/01/2010, no proc. n.º 01148/09.

Pelo que, como se deixou frisado no acórdão do Pleno da Secção de 18/01/2012, no proc. n.º 0348/11, só após o início de vigência da Lei 53-A/2006, em 1/01/2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o n.º 3 do art. 49.º da LGT passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.

Todavia, como se deixou salientado nos acórdãos desta Secção de 25/05/2011, no proc. n.º 0465/11, de 12/08/2009, no proc. n.º 0748/09, de 18/05/2011, no proc. n.º 0348/11, de 01/09/2010, no proc. n.º 0635/10 e de 12/10/2011, no proc. n.º 0819/11, essa redacção actual do n.º 3 do art. 49.º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção opera uma única vez, aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

Com efeito, a referida alteração só tem relevância para o futuro, aplicando-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da sua vigência, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no artigo 12.º do Código Civil e no artigo 12.º da LGT. Isto porque a prescrição constitui uma causa de extinção da obrigação tributária de formação contínua, pelo que se no decurso desse período de formação ocorrerem alterações na lei quanto à natureza ou regime dos actos susceptíveis de causar a sua interrupção, o regime resultante da nova lei só pode ser aplicado aos factos ocorridos após a sua entrada em vigor.

Razão por que a jurisprudência deste Tribunal tem repetidamente afirmado que, havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, e que ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, devem todas elas ser consideradas, sendo que esta actual redacção se aplica apenas

aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

E não havendo razões para nos afastarmos deste entendimento jurisprudencial, não podemos, contrariamente ao sustentado pelo recorrente, deixar de atribuir relevância interruptiva à citação do responsável subsidiário, uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma.

Termos em que não podem proceder as conclusões da alegação do recurso».

Assim, de acordo com a doutrina expendida no citado acórdão, que subscrevemos integralmente, é inequívoco que a citação do ora Recorrente enquanto responsável subsidiário interrompeu a prescrição.

O recurso não pode, pois, ser provido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário do citado acórdão de 9 de Setembro de 2015, proferido no processo n.º 1024/15:

I - «*Antes da alteração introduzida no art. 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, foi longamente discutida a questão de saber se existindo várias causas de interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda, podiam ou não relevar todas elas, tendo-se firmado jurisprudência no sentido afirmativo, isto é, de que ocorrendo várias e sucessivas causas de interrupção, deviam todas elas ser consideradas desde que ocorressem após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.*

II - *Só após o início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, em 1 de Janeiro de 2007, a interrupção do prazo de prescrição passou a operar uma única vez, tendo em conta que o aludido n.º 3 do art. 49.º passou a ter a seguinte redacção: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”.*

III - *Todavia, essa nova redacção da norma aplica-se apenas aos factos interruptivos verificados após o início da vigência da Lei 53-A/2006, em conformidade com a regra geral da sucessão de leis no tempo contida no art. 12.º da LGT e no art. 12.º do C.Civil.*

IV - *Pelo que, ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas, e não pode deixar de ter relevância interruptiva a citação do responsável subsidiário em 2009 uma vez que ela constitui o primeiro acto interruptivo da prescrição após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma».*

3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 23 de Setembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Ainda não publicado no jornal oficial, mas em breve disponível em www.dgsi.pt.

(²) Note-se que, apesar de no acórdão citado a dívida exequenda ter origem em imposto periódico (o IRC), enquanto nos presentes autos a dívida exequenda é proveniente de IVA, que é um imposto de obrigação única, o que tem repercussão no termo inicial do prazo prescricional, atento o disposto no n.º 1 do art. 48.º da LGT, em ambos os casos a contagem do prazo se iniciou em 1 de Dezembro de 2003.